العنوان:	العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و آثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية
المصدر:	المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري) - مصر
المؤلف الرئيسي:	عبدالخالق، أسامة علي
المجلد/العدد:	مج 2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2007
مكان انعقاد المؤتمر:	القاهرة
رقم المؤتمر:	12
الهيئة المسؤولة:	مركز الدراسات المالية و الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب
الشهر:	يونية
الصفحات:	1 - 80
رقم MD:	118323
نوع المحتوى:	بحوث المؤتمرات
قواعد المعلومات:	EcoLink, IslamicInfo
مواضيع:	الضرائب، الحوكمة الضريبية، حوكمة الشركات، النظم المحاسبية، المحاسبة الضريبية، مصر، القوانين و التشريعات، تسوية المنازعات، الإدارة الضريبية، التدريب المهني، ممولو الضرائب، المحاسبون، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، العدالة الضريبية، الإقرار الضريبي، الفحص الضريبي، الأسواق المالية، ضريبة الدخل، ضريبة المبيعات
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/118323



المؤتمر الضريبي الثاني عشر

فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري

العلاقه التأثيريه المتبادله والمتكامله بين كل من الحوكمه الضريبية وحوكمه الشركات وآثرها على تصحيح مسار منظومه العمل المحاسبيه والضريبية

الدكتور / اسامة على عبد الخالق

مدرس المحاسبة بكلية التجارة جامعة عين شمس

عضو مجلس إدارة الجمعية المصرية للماليه العامة والضرائب

الخبير الاقتصادى بمنظمة العمل العربية

٢٠٠٧

فهرس البحث

يحقق صالح أهداف الضريبة ويوازن بينهم .

المحور الثامن : صياغة نصوص التشريع الضريبى بما يمكن من التحكم فى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله والأعباء الدفترية وأعباء الأفصاح المحاسبى .

المحور التاسع : خلو النصوص الضريبية من أيه ثغرات تسمح للممولين أو المحاسبين بإجراء أى نوع من أنواع التخطيط الضريبى على غير إراده المشرع الضريبى بهدف تجنب الضريبه مع المساواه بين القيم المطلقه للبدائل المختلفه .

المحور العاشر : عدم تزايد اللائحه التنفيذية على نصوص وأحكام التشريع الضريبى واقتصارها على الدور المنوط بها طبقا لأحكام القوانين المنظمة ودرءاً للطعن بعدم الدستوريه وحسماً للتركيبه الهيكليه للضرائب المؤجله .

المحور الحادى عشر: المعامله الضريبية العادله والمتكافئة بين كل من أطراف المنظومة الضريبية وعدم الكيل بمكيالين لبث الثقه والطمأنينه فى نفوس الممولين .

المحور الثانى عشر: الأخذ بمفهوم إدارة المخاطر الضريبية .

المحور الثالث عشر: البساطه والبُعد عن التعقيد فى إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة .

المحور الرابع عشر: فرض عقوبه على كل إخلال بالتزام ضريبى مع تناسب العقوبه مع درجة الجرم وشمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية .

المحور الخامس عشر: المساواه فى المعاملة الضريبية لنفس عناصر الإيرادات أو التكاليف ذات المركز الضريبى الواحد فى الإقرار الضريبى .

المحور السادس عشر: تفعيل عوامل الرقابة الذاتية مثل المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات وتوفير حوافز ضريبية للتشجيع على إعتناقها .

المحور ميكنة مراحل العمل الضريبى باستخدام التقنيات التكنولوجية

السابع عشر: الحديثة .

المحـــــــور الثامن عشر: العمل على استقرار عبء الضريبة وعدم نقلها من شخص معفى أو غير خاضع للضريبة إلى شخص خاضع لهـا سـعياً لتحقيـق الهدف المالى .

المحـــــــور التاسع عشر: التشجيع على إمساك الدفاتر المنتظمة وتقديم الإقرار الضريبى .

المحور العشرون : إنشاء القضاء الضريبى المتخصص .

المبحث الثالث : التكامل بين نهج الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات فى سبيل تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبيه والضـريبية فى مصر .

- النتائج والتوصيات
- مراجع البحث

العلاقه التأثيريه المتبادله والمتكامله بين كل من الحوكمه الضريبية وحوكمه الشركات وآثرها على تصحيح مسار منظومه العمل المحاسبيه والضريبية

١- مشكلة البحث :

يعانى المجتمع المحاسبى والضريبى المصرى من خلل فى كفــاءة منظومــة العمل المحاسبية والضريبية وطبيعة العلاقات القائمة بين الأطراف ذوى العلاقة .

ولقد ظهر على الساحة المصرية خلال هذا العقد نــوعين مــن المفــاهيم أو المصطلحات التى استهدفت معالجة هذا الخلل هما :-

١- حوكمة الشركات Corporate Governance

بالرغم من أن هذه المفاهيم قد سادت دولياً منذ عــام ١٩٩٩ عــن طريــق ماصدرته منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لما عرف بمبادئ الحوكمــة الخمــس والتى عُدلت عام ٢٠٠٤ لتصبح سته مبادئ ، إلا أن مصر لم تعرف بهــذه المفــاهيم فى التطبيق العملى إلا عن طريق دليل قواعد ومعــايير حوكمــة الشــركات ســواء الإرشادية الصادره عن رئيس مجلس أمناء مركز المديرين بالقرار رقم ٣٣٢ لســنة ٢٠٠٥ أو عن طريق القواعد التنفيذية الملزمة المزمع إصدارها عن طريــق هيئــة سوق المال .

٢- الحوكمة الضريبية Tax Governance

طرحت مبادئ الحوكمة الضريبية ومفاهيمها عن طريق الباحث لأول مره فى مصر

من خلال سلسلة من المقالات والأبحاث المنشوره منذ عــام ٢٠٠٢ للتعريــف بهــا وأهدافها والمحاور التى ترتكز عليها حتى شاع فكرها وسجل فيها العديد من الرسائل العلمية واصبحت ماده ثرية فى المؤتمرات [١] .

---

(١) راجع الدراسات السابقة فى هذا الصدد بالبحث .

والملاحظ أن تركيز الأضواء خلال السنوات الخمس الماضيه كان على حوكمة الشركات فى حين لم يحظى الاهتمام بحوكمة المنظومة الضريبية ودور الإدارة الضريبية بأى أهتمام فى هذا الصدد على الرغم من أن المصالح الإيرادية بأنواعها هى من أهم أصحاب المصالح فى حوكمة الشركات باعتبارها أن الإداره الضريبية شريك أصيل فى أرباحها بل أن حصة الخزانه العامه فى هذه أرباح هذه الشركات تمثل أموال عامه لايجوز السماح بتبديدها نتيجة لوجود فساد مالى أو قرارات إدارية غير رشيده فى ظل نوع من التعتيم وغياب الإفصاح والشفافية – **بل وان الحوكمة الضريبية تمثل مفهوما أوسع وأكثر شمولاً من حوكمة الشركات لشمولها للمنظومة الضريبية كلها وبما يعنى أن حوكمة الشركات جزءاً من الحوكمة الضريبية** .

من هنا ففى رأى الباحث أن الحقبة الحاليه تستدعى إصلاحاً ضريبياً شاملاً يقوم على الأخذ بمفاهيم الحوكمة الضريبية ويتأسس على أن دور الإدارة الضريبية فى حوكمة الشركات هو التزام وحق أصيل ، وانه لم يعد مقبولاً الاكتفاء بإلقاء عبء الالتزام بتطبيق ومتابعة تطبيق الأخذ بالحوكمة على عاتق الجهات الرقابية الأخرى بما فيها مراقبى الحسابات وإلا كان معنى هذا استمرار غياب وحياد الدور الضريبى فى رقابة ومتابعة الشركات والاكتفاء بحصد نتائج أعمال الجهات الرقابية الأخرى فى مجال الحوكمة بسلبياتها وإيجابياتها .

ونظراً لما تمثلة تلك المفاهيم من كونها على درجة عاليه علمية ومهنية من ناحية وتشابه المسميات من ناحية أخرى فإن الأمر يتطلب إجراء دراسة لبيان وتأكيد أن هذين النهجين يجمعهما صفه التكامل وليس التعارض والتنافس أو التكرار أو الازدواج فى المضمون وآلية تنفيذ الأهداف ، كذلك التأكيد على أن هذين النهجين وإن أختلفت أهدافهما لاختلاف مجال عمل كل منهما إلا أنه يمكن استخدامهما معاً لتحقيق هدف إصلاح المنظومة الضريبية أو الإصلاح الضريبى الشامل ، وهو ماجعل

البعض يطلق عليها Corporate Tax Governance ([1]) أو الحوكمة الضـــريبية للشركات كمؤشر للجمع بين المفهومين معاً .

ولتحقيق هذا كله فإن الأمر يتطلب وضعاً للنقاط على الحروف أن يتم وضـــع إطار متكامل للمحاور الرئيسية التى تحكم الحوكمة الضريبية وترتكز عليها للوصـــول بهذا النهج لمرحلة النضج والتنفيذ والتطبيق العملى بصوره كاملة وفعاله حيث لم تعد الحلول الجزئية تصلح لتحقيق الإصلاح الضريبى بمفهومه الشامل .

٢- الهدف من البحث

أ- التعريف بكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وبيان اخـــتلاف كـــل منهما عن الآخر واستقلاليته ووضع حدود فاصله لمنع الخلط واللبس بينهما .

ب- السعى لإصلاح المنظومة الضريبية من خلال إصلاح الأطراف ذوى العلاقـــة بها وهم المشرع الضريبى والإدارة الضريبية والمحاسبون والممولون وهـــو ما يتحقق فى رأى الباحث بتفعيل اساليب الرقابة والإصلاح التى تؤثر علـــى هذه الأطراف وهى كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات معاً .

٣- أهمية البحث

يرجع أهمية البحث إلى مايلى :

أ- ندره الكتابات التى تمت فى هذا الشأن لحداثه عهد المجتمع المصـــرى بهـــا خاصة ما يتعلق بنهج الحوكمة الضريبية .

ب- الحاجه الملحه لوجود مدخل كلى للإصلاح الضريبى الشامل يعمل على كافـــة الأطراف ذوى العلاقة بالمنظومة الضريبية ســـواء التشـــريع الضـــريبى أو الإدارة الضريبية أو الممولين أو المحاسبين فى إطار متكامل .

1- Norton Bob, "Tax Governance" , The Free Library, http://www.therfreelibrary.com / corporate+ tax+ governance+ For + CFOs % 3a+a+practica, 5/25/2007 .

٤- **الدراسات السابقة** (مرتبه تبعاً لتاريخ النشر)

أ- دراسة – د/ اسامه على عبد الخالق – ٢٠٠٤ [١] .

مضمون الدراسة : عرض للمفاهيم المتعلقه بنهج الحوكمة الضريبية والآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية الناشئة عنها مع التركيز على عنصر موضوعية نصوص التشريع الضريبى لما لها من أهمية فى منع حدوث المنازعات الضريبية وتأخر الحصيلة أو تقادمها فيما يتعلق بالضريبة العامة على المبيعات .

الهدف من الدراسة : إجراء تحليل لمدى توافر الموضوعيه بصورها المختلفة خاصة فيما يتعلق بمناط التكاليف ونطاق الخضوع للضريبة مع عرض لبعض النماذج والحالات التى تتصف بعدم الموضوعيه وبيان أثرها على حوكمة الأداء الضريبى .

النتائج والتوصيات :

١- إجازه احتساب مقابل تأخير على مصلحة الضرائب : $\frac{١}{٢}$ بيعات قدره % عن كل أسبوع أو جزء منه فى حالة تأخير رد الضريبه المحمله على سلع التصدير أو المحصله بطريقة الخطأ بعد مهله الشهور الثلاثة (ماده ٣١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١) .

٢- عدم الأستناد للشخصية الاعتباريه للمسجلين والمحدده لنطاق التكليف عند صياغة النصوص المتعلقة بتحديد نطاق الخضوع لمنع اللبس أو التأويل .

٣- النص على عدم إخضاع حقوق الملكيه الفكريه بأنواعها لضريبة المبيعات سواء جاءت مستقله أو مقترنه بسلع أو خدمات خاضعه للضريبة .

٤- السماح بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية .

٥- إعفاء الخدمات التى تقدمها حاضنات الأعمال والتكنولوجيا .

---

(١) د/اسامه على عبد الخالق "الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبى ومدى توافر متطلباتها فى الأحكام المتعلقة بالضريبة العامه على المبيعات"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى التاسع الذى تعقده الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب بعنوان "الإصلاح الضريبى الشامل" فى الفترة من١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٤ – دار الدفاع الجوى – القاهرة .

ب- دراسة – د/ محمد محمود أحمد صابر – ٢٠٠٥ [١]

مضمون الدراسة : دراسة المجتمع الضريبى المتمثل فى الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية باعتبارهم أهم عناصر البيئه الضريبية وكيفية حوكمة هذه المنشآت .

الهدف من الدراسة : تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية الدور الذى يلعبة المجتمع الضريبى فى نجاح النظام الضريبى وذلك من خلال حوكمة الشركات (اشخاص طبيعية – أشخاص اعتباريه) .

النتائج والتوصيات :

١- السعى لتحقيق العداله الضريبية بمعناها الواسع والشامل .
٢- تحقيق أعلى مستويات التوازن بين الأهداف الضريبية الثلاثة (المالى- الاقتصادى- الاجتماعى)
٣- العمل على زيادة حجم (قاعده) المجتمع الضريبى .
٤- ترشيد الإعفاءات الضريبية .
٥- تدعيم الإعفاءات الخاصة بالتصدير وأنشطة التكنولوجية الحديثه .
٦- العمل على حوكمة الإدارة الضريبية ومجتمع مهنه المراجعه والمجتمع الضريبى
٧- ترشيد الإنفاق الحكومى .
٨- تشكل لجان فوريه لمعالجة القضايا والمتأخرات الضريبية .

جـ- دراسة د/ اسامه على عبد الخالق (٢٠٠٥) [٢]

---

(٢) د/ محمد محمود احمد صابر ، "حوكمة الشركات ضروره اساسية لمتطلبات تطبيق قانون الضريبة على الدخل" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب – القاهرة – فى الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥ .

(١) د/اسامه على عبد الخالق، "حوكمة المنظومة الضريبية كوسيله فعاله لدعم تدقيق وحوكمة الشركات" بحث مقدم إلى المؤتمر العربى الأول للاتحاد العربى لخبراء المحاسبة بالاشتراك مع المنظمة العربية للتنمية الإدارية المنعقد فى فندق شيراتون القاهرة فى الفترة من ٢٤-٢٦ سبتمبر ٢٠٠٥ .

مضمون الدراسة : عرض للجوانب المتعلقة بالحوكمة الضريبية وكيفية فرض الرقابة الضريبية على الشركات للتحقق من التزامها بنهج الحوكمة ومتطلبات التشريع الضريبى واثر ذلك على تهيئة المناخ لجذب الاستثمارات فى مصر .

الهدف من الدراسة : بيان إمكانية مساهمة الحوكمة الضريبية بدور فعال فى نجاح حوكمة الشركات وبيان العوامل المساعده ووضع المقترحات اللازمة لنجاح فرض الرقابة الضريبية على الشركات .

توصيات الدراسة :

١- استحداث تعديل فى التشريع الضريبى لتحقيق فرض الرقابه الضريبية على الشركات من خلال الالزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتدريب الكوادر البشرية المحاسبية والضريبية على العمل بها .

٢- تعديل تشكيل اللجنة الفنية الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المشكلة بالقرار رقم ٤٧١ لسنة ١٩٩٧ بإضافة عضوية رئيس مصلحة الضرائب أو من يمثله لضمان مشاركة المصلحة فى إعداد وإصدار المعايير المحاسبية والالتزام بها وتقليص حجم المنازعات الضريبية وخفض تكلفة الجبايه .

د- دراسة – د/ حمدى عبد العظيم – ٢٠٠٤ (١)

مضمون الدراسة : بحث مدى إمكانية الاستفادة من مبادئ حوكمة الشركات فى تطوير الإدارة الضريبية ورفع مستوى وكفاءة الأداء بها .

الهدف من الدراسة : العمل على حوكمة الإدارة الضريبية وإبراز عوامل الضعف والقوه فى الوضع القائم حالياً وإبداء المقترحات والتوصيات لمعالجة السلبيات وإعادة تنظيم العمل بالإدارة الضريبية .

---

(١) د/ حمدى عبد العظيم ، "حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى التاسع ، الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب، القاهرة ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٤ دار الدفاع الجوى .

التوصيات والمقترحات : يوصى الباحث بمحاولة الاستفادة بمبادئ وأسس حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادى فى تفعيل العمل بالحوكمة الضريبية ومن ثم إجراء نقله نوعية فى مستوى الأداء بالإدارة الضريبية .

هـ- دراسة - د/ اسامه على عبد الخالق - (٢٠٠٦) [١]

١- **مضمون الدراسة** : بيان أثر تطبيق نصوص أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وطبيعة الفروق الضريبية الناشئة فى ظل أحكام المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) المتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل وعلاقه ذلك بالحوكمة الضريبية .

٢- **الهدف من الدراسة** : تهدف الدراسة إلى مايلى :-

أ- التعريف بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والعوامل المؤثرة فيها مع عرض لبعض النماذج المتعلقة بها فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ب-بيان أثر التغيير فى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله على الأعباء الدفتريه للممولين وكفاءة الإفصاح المحاسبى .

٣- **النتائج والتوصيات** : يخلص البحث لما يلى :-

أ- ثبات تأثر التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله باختلاف فلسفة ومضمون وأهداف التشريع الضريبى .

ب- وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم وطبيعة التغيير فى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله والأعباء الدفتريه المتعلقه بها وكفاءة الإفصاح المحاسبى عنها .

---

(٢) د/ اسامه على عبد الخالق ،" أثر نصوص التشريع الضريبى على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبى" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الحادى عشر الذى عقدته الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب بعنوان القانون رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥- مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول - القاهرة - دار الدفاع الجوى- الفترة من ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ .

<u>ويقترح الباحث</u> إحداث تعديل تشريعى بتعديل نص الماده ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يلزم تطبيق أحام معايير المحاسبة المصرية أو المعايير الدولية فيما لم يصدر بشأنه معيار محاسبة مصرى .

وكذلك الأخذ بمبادئ الحوكمه الضريبية فى صياغة نصوص التشريع الضريبى بما يزيد من الفروق الضريبية الدائمه ويقلل من الفروق الضريبية المؤقته .

<u>و- دراسة - د/ سامى أحمد غنيم ٢٠٠٦</u> (١)

<u>مضمون الدراسة</u> : دراسة متطلبات الدمج والاندماج بين مصلحتى الضرائب العامة والدخل وإمكانية التنسيق بينهما وتفعيل آليات حوكمة الإدارة والأداء الضريبى التى تتوقف عليها فعالية الدمج والاندماج .

<u>الهدف من الدراسة</u> : تهدف الدراسة إلى ضرورة تحسين القدره الاستيعابية لدمج واندماج مصلحة الضرائب العامه وضرائب المبيعات وتوفير المناخ الذى يتيح الاستفاده بتفعيل مبادئ الحوكمة على الإداره التنظيمية والأداء فى المصلحتين .

كما تهدف الدراسة إلى التأكيد على ضرورة التوصل إلى الأمثليه فى الرقابه الحكومية النظامية والرقابة على الأداء وذلك فى أعمال المصالح الضريبية المندمجة .

<u>النتائج والتوصيات</u>:اقترحت الدراسة أن يتضمن هيكل مصلحة الضرائب المصرية الإدارات التاليه:

أ- ديوان عام رئاسة مصلحة الضرائب المصرية .

ب- الإداره العامه لإدارة المخاطر الضريبية والأزمات .

ج- المعهد القومى للضرائب .

---

(١) د/سامى أحمد غنيم "<u>حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحة الضرائب العامة والمبيعات</u>" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الحادى عشر بعنوان القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ،القاهرة - دار الدفاع الجوى - الفترة من ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ .

د- مركز المعلومات والوثائق والأطراف ذات العلاقة .

ز - دراسة - د/ اسامه على عبد الخالق - ٢٠٠٦ [1]

١- مضمون الدراسة : عرض لإطار عام مقترح للمحاور الرئيسية التى تحكم الحوكمة الضريبية بالتطبيق على المنظومة الضريبية فى مصر .

٢- الهدف من الدراسة : إجراء دراسة تحليلية لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المتعلق بضرائب الدخل وكذلك عناصر المنظومة الضريبية والثغرات القائمة بها وكيفية معالجتها من خلال المحاور المقترحة للحوكمة الضريبية .

٣- توصيات الدراسة :

أ- سرعة العمل بالمحاور المختلفة للحوكمة الضريبية والتى تمثل فى حد ذاتها معايير لها .

ب- سرعة تشكيل المجلس الأعلى للضرائب لاكتمال عمل المنظومة الضريبية بالكامل .

ج- سرعة تشكيل لجان الطعن لعدم دستورية البت فى المنازعات القائمة فى ظل أوضاع غير دستوريه قائمة .

د- العمل على إزالة التجاوزات الواردة فى اللائحه التنفيذية عن قانون الضرائب على الدخل بإجراء تعديل تشريعى لتصويبها .

ح- تقييم للدراسات السابقة واختلافها عن الدراسة المقدمة :

يتضح من استعراض الدراسات السابقة مايلى :-

١- محدودية عدد هذه الدراسات نظراً لأنها حديثة العهد فى المجتمع المصرى خاصة فيما يتعلق بالحوكمة الضريبية .

---

(٢) د/ اسامه على عبد الخالق - "الإطار العام للمحاور الرئيسية التى تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح لضريبى الشامل" بحث مقدم إلى ندوه حوكمة الشركات من أجل الإصلاح الاقتصادى والهيكلى الذى تعقده المنظمة العربية للتنمية الإدارية بالقاهرة فى الفترة من ١٩-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٦ .

٢- لم تتناول هذه الدراسات المفهوم الشامل الذى يرمى إليه الباحث وهو تركيز الضوء على خلق العلاقة التأثيرية المتبادله بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وبيان كيف أنه رغم أن كلاهما يتمتع بالاستقلال الكامل فى النهج والأسلوب إلا إنهما يصبان فى وعاء واحد يمكن استغلالة فى تحقيق الإصلاح الضريبى الشامل مع شمولية الدراسة لكل من ضريبة الدخل والمبيعات معاً .

٥- حدود البحث :

أ- يقتصر البحث على مجال الحوكمة بشقيها سواء حوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية .

ب- يشمل البحث كلا من ضريبتى المبيعات والدخل .

ج- يركز البحث على الجانب الفنى دون الجانب الشكلى أو الأجرائى أو التنظيمى .

٦- منهج البحث :

استخدام الباحث فى سبيل تحقيق أهداف البحث منهجين :-

الأول : المنهج الاستقرائى : من خلال دراسة السلبيات والثغرات التى تعانى منها المنظومة الضريبية فى مصر وطبيعة كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات منهجاً واسلوباً .

الثانى : المنهج الاستنباطى : بمحاولة إيجاد أوجه الربط والتكامل بين كلا النوعين من الحوكمة فى سبيل التوصل للأصلاح الضريبى الشامل .

٧- فروض البحث :

يقوم البحث على اختيار فرضين هما :

الفرض الأول : يحقق الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية دعم الآخذ بحوكمة الشركات فى إطار علاقة تاثيرية متبادلة بينهما تقوم على التكامل وليس التعارض أو الازدواج.

الفرض الثانى : يحقق استخدام كل من حوكمة الشركات والحوكمة الضريبية متطلبات الإصلاح الضريبى الشامل وتصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية .

٨- **خطة البحث** :

لأغراض البحث تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث هى :-

المبحث الأول : وضع فيه الباحث خطوطاً فاصله وحدوداً للتفرقه والتعريف بكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات ، ومن ثم تم عرض لأوجه الاتفاق والاختلاف للإطار العلمى والفكرى لكلا النوعين من نهج الحوكمة .

المبحث الثانى : تم فيه عرض إطار مقترح للمحاور الرئيسية التى يجب أن يرتكز عليها نهج الحوكمة فى مصر وهى صبغه محليه لأن الإصلاح الضريبى المنشود هو إصلاح ضريبى محلى ، وقد شمل الإطار المقترح للمحاور عرض لنحو عشرون محوراً رئيسياً .

المبحث الثالث : يتناول فيه الباحث تحليل لإمكانية تحقيق التكامل بين كلا النوعين من نهج الحوكمة سواء حوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية فى سبيل إصلاح المنظومة الضريبية فى مصر

ثم أنتهى الباحث بكل من :

- النتائج والتوصيات
- مراجع البحث

المبحث الأول

عرض لأوجه الاتفاق والاختلاف فى الإطار العلمى والفكرى لكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات

منذ عام ١٩٩٩ ظهرت بعض المفاهيم التى أفرزتها مشاكل التطبيق العملى أو الممارسة العمليه لكل من مهنه المحاسبة والمراجعة وطبيعة العمل بالمنظومة الضريبية وهذه المفاهيم هى:-

١- حوكمة الشركات Corporate Governance

٢- الحوكمة الضريبية Tax Governance

ورغم أن هناك تشابه بين المفهومين من حيث كل من المسمى والفكره الأصليه القائمه عليها وهى الرقابة وضبط الأداء عامه، إلا أن هناك **أوجه اختلاف جذريه** بينهما من حيث :-

- الأطراف ذوى العلاقة
- الأهداف
- المحاور أو الركائز
- نطاق السريان أو التطبيق

وبالتطبيق على المناخ المحاسبى والضريبى السائد فى مصر نجد ان :-

١- فيما يتعلق بحوكمة الشركات :

ذهب الاتجاه العام فى مصر إلى إصدار مجموعتين من قواعد حوكمة الشركات هما :

أ- قواعد ارشادية لحوكمة الشركات :

الصادرة عن وزارة الاستثمار وذلك طبقاً لقرار رئيس مجلس أمناء مركز المديرين رقم٣٣٢ لسنة٢٠٠٥ بإصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات .

وقد صدر فى هذا الصدد ما يلى :-

أ/١- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات الخاصة فى أكتوبر ٢٠٠٥ .

أ/٢- دليل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام فى يوليو ٢٠٠٦ .

ب- قواعد الزامية لحوكمة الشركات

المزمع إصدارها عن الهيئة العامة لسوق المال والتى جاء فى سياقها سعى الهيئة لإصدار هذه القواعد التنفيذيه لتحقيق نقله نوعيه فى مجال الإفصاح والشفافيه وتحويل مبادئ الحوكمة من مجرد معايير وأدله ارشاديه إلى قواعد ملزمه ، وأن إصدار هذه القواعد يأتى فى موعد متزامن مع بدء تطبيق المعايير المحاسبية الجديده الصادره بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

وفيما يتعلق بالأطراف ذوى العلاقة

وطبقاً للمبادئ المتعلقه بحوكمة الشركات الصادره عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية فإن هناك خمسة أطراف ذوى علاقة هما :-

- مجلس الإدارة .
- المساهمين .
- مراقب الحسابات.
- لجنة المراجعة .
- ذوى المصالح .

وفيما يتعلق بالهدف من حوكمة الشركات فهناك أربعة اهداف هى :-

- العدالة Fairness
- الشفافية Transparency
- الإفصاح Disclosure
- المسائله Accountability

وفيما يتعلق بمحاور أو ركائز حوكمة الشركات [١]

وطبقاً لإصدار منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لعام ٢٠٠٤ تتمثل فيما يلى :-

١- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

Ensuring the basic For an effective Corporate Governance Framework

٢- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

---

(١) محمد طارق يوسف ، "حوكمة الشركات" بحث مقدم إلى الندوه التعريفية الثانية حول " حوكمة الشركات بين النظريه والتطبيق "، جمعية الضرائب العربية بالتعاون بين المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين ومركز المديرين ، القاهرة – فندق النيل هيلتون – الأثنين الموافق ١٨ ديسمبر ٢٠٠٦ ص١٥ .

The Rights of shareholders and Key ownership Functions

٣- المعاملة المتكافئة للمساهمين

The Equitable Treatment of shareholders

٤- دور اصحاب المصالح فى حوكمة الشركات

The Pole of stakeholders in corporate Governance

٥- الإفصاح والشفافية

Disclosure and Transparency

٦- مسئوليات مجلس الإدارة

The Responsibilities of the Board

وفيما يتعلق بنطاق سريان قواعد الحوكمة

الأصل أن قواعد حوكمة الشركات تؤتى ثمارها فى حالة انفصال الملكية عن الإدارة ، ولذلك نجد أن الشركات التى تنطوى على هذه الصفه تكون هى محور التطبيق مع بعض الاستثناءات .

وبالنسبة لقواعد الحوكمة الإرشادية الصادره عن وزارة الاستثمار

فإنها تسرى على الحالات التالية :-

١- الشركات المساهمه المقيده فى البورصة خاصة ذات التعامل النشط .

٢- المؤسسات المالية (البنوك - شركات التأمين - شركات التمويل العقارى) التى تتخذ شكل شركات مساهمه (حتى ولو كانت غير مسجله) والتى تكون ملكيتها موزعة بين عدد كبير من الشركاء والتى يلزم تحديد العلاقة بين ملكيتها وإدارتها أو التى تكون مؤثرة بشكل مباشر على جمهور واسع .

٣- الشركات التى يتم تمويلها من الجهاز المصرفى لما يترتب على التزامها بقواعد الحوكمة من ضمان للدائنين .

٤- شركات قطاع الأعمال العام لما لها من أهمية وتأثير على الكثير من القطاعات الاقتصادية بالدولة .

٥- وبالإضافة لما سبق ذكره من حالات نطاق السريان ، فإن قواعد الحوكمة تطبق أيضاً ما أمكن على الحالات الآتيه :-

١/٥- شركات المساهمة المغلقه أو العائلية .

٥/٢- الشركات ذات المسئولية المحدوده .

٥/٣- شركات الأشخاص .

٥/٤- المشروعات الصغيرة .

وبالنسبة لقواعد الحوكمة الإلزامية الصادره عن هيئه سوق المال

فهناك مرحلتين لنطاق السريان :-

المرحلة الأولى : حيث تطبق هذه القواعد على كافة الشركات المقيدد ببورصة القاهرة والأسكندرية وعلى أن تدرج هذه القواعد ضمن قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية .

المرحلة الثانية : حيث تصدر قواعد تنفيذية منفصلة لحوكمة الشركات العاملة في سوق المال والخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢.

٢- فيما يتعلق بالحوكمة الضريبية

يقصد بالحوكمة الضريبية مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التى تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوى العلاقة وطبيعة العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتى ينبغى لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات فى حالة الإخلال بها .

وهناك أربعة أطراف ذوى العلاقة هم :

أ- الإدارة الضريبية .

ب- الممولين .

ج- المحاسبون القانونيون .

د- التشريع الضريبى .

وفيما يتعلق بالهدف من الحوكمة الضريبية

يؤدى التفعيل الكامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق الإصلاح الضريبى الشامل كهدف رئيسى يتفرع من أهداف فرعية عديدة أهمها :-

- تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل .
- رفع مستوى الوعى الضريبى لأقصى درجة ممكنة .

- خفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة .
- حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبى من ناحية ويقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائى ما أمكن .

وفيما يتعلق بنطاق سريان الحوكمة الضريبية .. فمن الطبيعى سريانها على الأشخاص الطبيعيون والإعتباريون ذوى العلاقة بكافة مراحل العمل الضريبى ، ومن ثم فهى تسرى على المراحل التالية:-

١- مرحلة صياغة وتعديل نصوص التشريع أو اللائحة التنفيذية .
٢- مرحلة تطبيق التشريع الضريبى بمعرفة الإدارة الضريبية .
٣- مرحلة إعداد الممولين للقوائم المالية والإقرارات الضريبية .
٤- مرحلة قيام المحاسبون القانونيون بمراجعة وإعتماد القوائم المالية والإقرارات الضريبية .

وفيما يتعلق بمحاور أو ركائز الحوكمة الضريبية .. فهى تشمل المحاور الآتية :-

المحور الأول : توافر الموضوعية فى نصوص التشريع الضريبى .

المحور الثانى : توافق أحكام التشريع الضريبى مع متطلبات الدستور والقوانين الأخرى .

المحور الثالث : توافر آلية فعالة لسرعة فض المنازعات الضريبية ومنع حدوثها .

المحور الرابع : خلق الإلتزام الطوعى لدى الممولين للإلتزام بأحكام التشريع الضريبى .

المحور الخامس : قيام الإدارة الضريبية بدور مستحدث يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها .

المحور السادس : إسهام التشريع الضريبى فى تطوير الأداء المهنى والفنى للمحاسبين والممولين والعاملين بالإدارة الضريبية .

المحور السابع : الجمع بين نهج الحيادية وعدم حيادية المشرع الضريبى بما يحقق صالح أهداف الضريبة ويوازن بينها .

المحور الثامن : صياغة نصوص التشريع الضريبى بما يمكن من التحكم فى التركي للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية وأعباء الإفصاح المحاسبى (التخطيط من قبل المشرع الضريبى) .

المحور التاسع : خلو التشريع الضريبى من ثغرات تمكن الممولون والمحاسبون من إجراء التخطيط الضريبى بهدف تجنب الضريبة على غير إرادة المشرع الضريبى مع المساواة بين القيم المطلقة للبدائل الضريبية .

المحور العاشر : عدم تزايد اللائحة التنفيذية على نصوص وأحكام التشريع الضريبى واقتصارها على الدور المنوط بها طبقاً لأحكام القوانين المنظمة ولحسم التركيبة الهيكلية

للضرائب المؤجلة ودرءاً للطعن بعدم الدستورية .

المحور الحادى عشر : المعاملة الضريبية العادلة والمتكافئة بين كل من أطراف المنظومة الضريبية وعدم الكيل بمكيالين لبث الثقة والطمأنينة فى نفوس الممولين .

المحور الثانى عشر : الأخذ بمفهوم إدارة المخاطر الضريبية .

المحور الثالث عشر : البساطة والبعد عن التعقيد فى إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة .

المحور الرابع عشر : فرض عقوبة على كل إخلال بإلتزام ضريبى مع تناسب العقوبة ودرجة الجرم وشمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية .

المحور الخامس عشر : المساواة فى المعاملة الضريبية لنفس عناصر الإيرادات أو التكاليف ذات المركز الضريبى الواحد فى الإقرار الضريبى .

المحور السادس عشر : تفعيل عوامل الرقابة الذاتية كالمعايير المحاسبية وحوكمة الشركات مع توفير حوافز ضريبية للتشجيع على إعتناقها .

المحور السابع عشر : ميكنه مراحل العمل الضريبى باستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة .

المحور الثامن عشر : أحكام استقرار عبء الضريبة على المستهدف بالضريبة وعدم نقل عبئها إلى شخص خاضع تحقيقاً للهدف المالى فى حالة كون الشخص الأصلى معفى أو غير خاضع للضريبة .

المحور التاسع عشر : التشجيع على إمساك الدفاتر المنتظمة وتقديم الإقرار الضريبى .

المحور العشرين : إنشاء القضاء الضريبى المتخصص .

المبحث الثانى

إطار عام مقترح للمحاور الرئيسية التى يجب أن يرتكز عليها نهج الحوكمة الضريبية فى مصر

مما لاشك فيه أن إقتراح أى إطار لنهج الحوكمة الضريبية يختلف بـاختلاف طبيعة البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التى تسود المناخ العام لكـل دولـة ودرجة تقدمها مما يجعل لهذا الإطار صبغته المحلية لا الدوليـة ، وإن كـان هنـاك خطوطاً أو محاور عامة متفق عليها لا خلاف بشأنها مع وجود استثناءات فـى هـذا الصدد .

وفيما يلى نتناول بإيجاز عرض لهذه المحاور مع أمثلة إسترشادية تطبيقيـة لها :-

<u>المحور الأول: توافر الموضوعية فى نصوص التشريع الضريبى</u>

يقصد بموضوعية النص الضريبى أن يكون النص محدداً غير قابل للـبس أو التأويل وغير خاضعاً للتقدير الشخصى وقابلاً للتطبيق العملى ومتوافقاً مـع الأصـول المحاسبية المتعارف عليها وبحيث لا ينشأ عنها إختلاف جوهرى عند تطبيقه بواسطة الشركة أو مراجعته وإعتماده من قبل الإدارة الضريبية (١) .

ويرجع أهمية هذا المحور أن العمل به يؤدى إلى :-

أ- تجنب نشـأة المنازعـات الضـريبية بـين الممـولين والإدارة الضـريبية والمحاسبين نتيجة إختلاف تأويل أو تفسير النصوص الضريبية.

ب- عدم ضياع المزايا الضريبية التى منحها المشرع الضريبى تحقيقـاً لأهـداف اقتصادية أو اجتماعية نتيجة تعطيل العمل بالنص لغموض شروطه أو عـدم قابليتها للتطبيق العملى .

---

(١) راجع فى هذا الصدد ، د/ أسامه على عبد الخالق ، " <u>دراسات فى الفكر المحاسبى الضريبى – مدى التوافق بين</u> حكام <u>التشريع الضريبى المصرى للضريبة على أرباح شركات الأموال ومتطلبات المعيار المحاسبى الدولى المتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل</u> "، بدون ناشر ، سنة ٢٠٠٣، ص ١٧.

ج- تقييد الإدارة الضريبية فى تفسيرها للنصوص غير الموضوعية لصالح الهدف المالى للضريبة .

د- تحديد طبيعة الفروق الضريبية وما إذا كانت دائمة أو مؤقتة ومن ثم أثرها على هيكل الضريبة المؤجلة .

ه- عدم التوسع فى تفسير نطاق سريان العقوبات على خلاف ما إستهدفه المشرع الضريبى .

ومن أمثلة تلك النصوص ما يلى :-

أولاً : <u>فى مجال ضرائب الدخل</u>

أ- استخدام المشرع الضريبى ألفاظاً وصفية فى مجال عقوبات التى قد تصل لمرحلة العقوبة البدنية الجنائية بالسجن ومن ذلك ما ورد بالمادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى تضمنت عبارات مثل " إخفاء وقائع " " علمها " " متى كان الكشف عنها أمراً ضرورياً " " أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر " " من شأنه الإيهام بقلة الرباح "

ب- ما نصت عليه المادة (٥٣) من القانون بأنه فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص إعتبارى أو أكثر " **لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر ، الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم** " وهذا النص يحدث لبساً بشأن عاملين :-

<u>الأول</u> : الإشارة إلى حساب الأرباح والخسائر وليس قائمة الدخل بما يتمشى مع طبيعة كل من الأشخاص الإعتبارية والمعايير المحاسبية .

<u>الثانى</u> : مدى سلطة المشرع الضريبى فى التدخل فى القوائم المالية ومن ثم الربح المحاسبى .

ج- ما نصت عليه المادة (٥٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إجازة خصم الضريبة الأجنبية التى " **تقوم بأدائها** " شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها ، إن عبارة " **أدائها** " تحتمل كل صور الأداء مثل المقاصة مع أية ضرائب أو مستحقات أخرى دون السداد المباشر ، وهو

ما تداركته أيضاً اللائحة التنفيذية فى المادة (٦٦) من استخدام عبارات حاسمة مثل " **المدفوعة** " " **المستندات المؤيدة للسداد** "

د- ما نصت عليه المادة (١٠٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أنه " إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة **معرضة للضياع** فلرئيسها أن يطلب من قاض الأمور الوقتية أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التى تكفى لإستيفاء الحقوق المعرضة للضياع .

وهذا النص قد جعل **التقدير الشخصى لرئيس المصلحة مطلقاً** فى تحديد الدلائل أو الشواهد التى يمكن على أساسها إعتبار هذه الحقوق معرضة للضياع دون وضع ضوابط لها .

ثانياً : فى مجال ضريبة المبيعات

وفى مجال ضريبة المبيعات فهناك مجالات عديدة يظهر فيها بوضوح عدم موضوعية النصوص الضريبية منها على سبيل المثال ما يلى :-

١- ما يتعلق بإزدواجية الإستناد إلى الشخصية الإعتبارية وأثرة على تحديد مناط التكليف ونطاق الخضوع لضريبة المبيعات ويعنى هذا أنه لا ينبغى أن يشتمل النص الواحد المتعلق بتحديد نطاق الخضوع للضريبة على سرد للشخصية الإعتبارية للمكلف المتعلق بتحديد مناط التكليف وإلا أدى هذا الإزدواج فى الإستناد للشخصية الإعتبارية إلى حدوث أخطاء فى تحديد نطاق الخضوع للضريبة .

وإيضاحاً لذلك نجد أن التعديل الذى أدخله القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ والذى يسرى إعتباراً من ٢٠٠٤/٥/٢٢ قد أدخل تعديل على مسمى بعض الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) كما يوضحه الجدول التالى [١]

لمزيد من التفاصيل

(١) راجع فى هذا الصدد :

د/ أسامه على عبد الخالق " الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبى ومدى توافر متطلباتها فى الأحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات "مرجع سبق ذكره ص ١٢.

المسمى قبل التعديل	المسمى بعد التعديل
خدمات النقل السياحى خدمات النظافة والحراسة الخاصة	خدمات **شركات** النقل السياحى خدمات **شركات** النظافة والحراسة الخاصة

ويترتب على التعديل الجمع بين مناط التكليف (شركات) وكذلك نطاق السريان (خدمات النقل السياحى) مثلاً مما يؤدى إلى إخضاع كل الخدمات التى تقوم بها شركات النقل السياحى مثل إنهاء سفر أو وصول السياح أو ترتيب الزيارات السياحية لهم .

٢- وجود فجوات ضريبية فى أحكام العقوبات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بما يخل بالعدالة فى تطبيق هذه العقوبات ، فعلى سبيل المثال نجد أن :-

أ- المادة ٤١ ، ٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤ من القانون والتى تضمنت سرداً للعقوبات المتعلقة بالمخالفات وبالتهرب الضريبى كما يلى :-

أ/١- المادة ٤١ اعتبرت مخالفة تقديم المسجل بيانات خاطئة عن المبيعات **من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة** إذا ظهر فيها زيادة لا تجاوز ١٠% عما ورد بالإقرار .

أ/٢- المادة ٤٤ والتى اعتبرت تهرباً تقديم المسجل بيانات خاطئة عن **المبيعات** إذا أظهرت فيها
زيادة تجاوز ١٠% عما ورد بالإقرار .

ويتضح مما سبق أنه بينما استندت المادة ٤١ فقط إلى المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فإن الماده ٤٣ استندت إلى إجمالى المبيعات سواء الخاضعة أو المعفاة مما يحدث لبساً وعدم موضوعية فى تكييف طبيعة الخطأ (مخالفة / تهرب) ومن ثم العقوبات المقابلة لها .

وختاماً لهذا وتأكيداً لأهمية هذا المحور وأثره على الاستقرار الضريبى والعدالة الاجتماعية.. فقد أكد حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر فى ٢٠٠٧/٤/١٥[١]

على موضوعية النص الضريبى كما يلى :-

" ولما كانت عبارة خدمات التشغيل للغير قد وردت عامة يشوبها الغموض وعدم التحديد ولم تأت واضحة صريحة مما أثار ظلالاً من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافاً حول تطبيقها وحال بين المكلفين بأدائها والإحاطة بالعناصر التى تقيم البناء القانونى لهذه الضريبة على نحو يقينى جلى ، استحال معه عليهم بوجه عام توقعها عند مزاولتهم للنشاط وادائهم للخدمه وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة ، ويجافى العدالة الاجتماعية التى يقوم عليها النظام الضريبى طبقاً لنص المادة (٣٨) من الدستور ، فوق كونه يعد إعراضا من جانب السلطه التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية فى تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها ، ونقل مسئوليتها إلى السلطه التنفيذية وتفويضها فى ذلك الأمر الذى يمس بنيان الضريبة التى فرضها القانون ويشرك تلك السلطه فى المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها بصريح نص المادة (١١٩) من الدستور ليغدو النص الطعين مصادماً لأحكام الدستور .

وبذلك فقد أكد حكم المحكمة الدستورية العليا أن عدم موضوعية النص الضريبى قد تؤدى إلى تصادمة مع أحكام الدستور .

كما أكد الحكم الآثار الخطيرة التى تحدثها الرجعية فى محيط العلاقات القانونية .

---

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الحد ٢٠٠٧/٤/١٥- الجريدة الرسمية – العدد

١٦ (تابع) فى ٢٠٠٧/٤/١٩ ص ٤١.

المحور الثانى : توافق أحكام التشريع الضريبى مع أحكام الدستور والقوانين الخرى

يركز هذا المحور على الشق القانونى فى التشريع الضريبى ، إذ يجب أن تتسق أحكامه ولا تتعارض مع الدستور أو القوانين الأخرى ومنها :-

أ- قانون العمل .

ب- قانون تنمية المنشآت الصغيرة .

جـ- الاتفاقات الدوليه لمنع الازدواج الضريبى .

د- قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

هـ- قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ .

و - القانون المدنى والجنائى .... إلخ .

ز - قانون سريه المهنه وقانون سريه البنوك .

ومن أمثله ذلك التعارض مايلى :-

١- ماورد فى أحكام الماده ١١ بند (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المزايا العينيه المتمثله فى القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب الأعمال والتى تنص على أن :-

" فى حاله تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالى ما يحصل عليه العامل خلال السته أشهر السابقة على حصوله على القرض **بدون عائد أو بعائد يقل عن** ٧٪ يتم تحديد قيمه الميزه بنسبة ٧% أو بالفرق بين سعرى عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧% ، وهذا النص يتعارض مع أحكام قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ والذى ينص على ما يلى فى الماده ٤٣ على مايلى :-

" لايجوز لصاحب العمل أن يقتطع من أجر العامل أكثر من ١٠% وفاء لما يكون قد أقرضة من مال أثناء سريان العقد **أو أن يتقاضى أيه فائده عن هذه القروض** ويسرى ذلك الحكم على الأجور المدفوعة مقدماً .

ثانياً : تعارض مع أحكام الدستور

- ماورد فى الجدول رقم (٢) المرافق لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المتعلق بضريبة المبيعات من إخضاع خدمات التسعير للضريبة والذى صدر

بشأن اخضاعها القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ والذى نص الماده (٢) منه على ان :

" **مع مراعاه الأثر الكاشف لهذا القانون ينشر هذا القانون فى الجريده الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشرة** " وقد نشر هذا القانون فى الجريده الرسمية العدد رقم (١٦) مكرر بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢١ .

هذا وقد صدر حكم المحكمة الدستورية العليا بالجلسة العلنية المنعقده يوم الأحد ١٥ إبريل سنة ٢٠٠٧ الموافق ٢٧ من ربيع الأول سنة ١٤٢٨ هـ ونشر بالجريده الرسمية بالعدد ١٦ (تابع) فى ٢٠٠٧/٤/١٩ وجاء منطوق الحكم كما يلى :-

حكمت المحكمة :

أولاً : بعدم دستورية عباره " خدمات التشغيل للغير" الوارده قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامه على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ .

ثانياً : بعدم دستورية صدر الماده (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والذى ينص على أنه "مع مراعاه الأثر الكاشف لهذا القانون"

وقد اكدت حيثيات الحكم على مبادئ اساسية أهمها :-

١- " مانص عليه الماده (٣٨) من الدستور مضمونا وإطاراً بما مؤداه أن حق الدوله فى اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضيه ينبغى أن يقابل بحق الملتزمين بها والمسئوليه عنها فى تحصيلها وفق القوالب الشكليه والأسس الموضوعيه التى ينبغى أن تكون قواما لها من زاوية دستورية وبغيرها تنحل الضريبة عدماً "

٢- إن عدم موضوعية النص الضريبى يؤدى إلى تصادمة مع أحكام الدستور .

٣- أن الهدف المالى لايجب أن يؤدى بالإدارة الضريبية للوصول إليه بكل الطرق ولا يعتبر هدفاً يحميه الدستور فقد نص الحكم صراحه فيما يتعلق بالأثر الرجعى للقانون على مايلى :-

" وعلى الرغم من أنه قد توافرت لهذا القانون على مايبين فى مضبطه مجلس الشعب الجلسة الستين المعقودة فى ٢٠٠٢/٤/١٥ الأوضاع الشكليه التى تطلبها الدستور فى الماده (١٨٧) منه لإقرار القوانين رجعية الأثر وهى موافقة أغلبية اعضاء مجلس الشعب غير أن ذلك لايعصمه على ماجرى به قضاء هذه المحكمة من الرقابه التى تباشرها المحكمة الدستورية العليا ، إذ لا يكفى لتقرير دستوريه نص تشريعى أن يكون من الناحيه الإجرائية موافقاً للأوضاع الشكليه التى يتطلبها الدستور ، بل يتعين فوق هذا أن يكون فى محتواه الموضوعى غير منوط على إهدار لحق من الحقوق التى كفلها الدستور أو متضمناً فرض قيود عليه تؤدى إلى الانتقاص منه ، وأن يكون ملتئماً مع القواعد الموضوعية فى الدستور وهو ما يتقيد به المشرع عند تقرير الرجعية خاصة فى مجال الضريبية والتى يتعين إلا يلجأ إليها إلا إذا أملتها مصلحة عامة جوهرية ، وذلك **بالنظر للأثار الخطيره التى تحدثها الرجعية فى محيط العلاقات القانونية** وهو مالم يراعه المشرع بالنسبة للأثر الرجعى الذى تضمنه القانون الطعين الذى استهدف كما تقدم تصحيح الأوضاع التشريعية السابقة عليه وما شابها من **أخطاء متخذاً من جبايه الأموال ذاتها منهجا مما لايعد مصلحة جوهرية مشروعه تبرره كما لايعتبر هدفا يحميه الدستور** فضلاً عن مصادمته للتوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء هذه الضريبة والذى ينافيه غموض عباره " خدمات التشغيل للغير" وعدم تحديدها للبناء القانونى للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها - بالأداه التى حددها الدستور - بالعناصر التى يقوم عليها على نحو يقينى واضح بحيث لا يكون عبؤها ماثلاً فى اذهانهم **بما يجعل تقرير الأثر الرجعى فى هذه الحاله نوعاً من المداهمة والمباغته تفتقر لمبرراتها ليصبح تقريره على هذا النحو بعيداً عن الموازين الدستورية لفرض الضريبة ومناقضا لمفهوم العداله الاجتماعية كما يعد عدوانا على الملكيه الخاصة** من خلال اقتطاع بعض عناصرها دون مسوغ الأمر الذى يضحى معه صدر الماده (٢) من القانون رقم

١١ لسنة ٢٠٠٢ فى نصها على أنه " مع مراعاه الأثـر الكاشـف لهـذا القـانون " مخالفاً لأحكام المواد ٣٢ ، ٣٤ ، ٣٨ ، ٦١ ، ١١٩ من الدستور "

ثالثاً : التعارض مع قوانين سرية البنوك وسرية المهنه

حيث نصت المواد ٩٥ ، ٩٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن :-

أ- يلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطيه القضـائية وتمكينهم من الإطلاع على مالديه من دفاتر ومستندات ومحررات .

ب- للوزير ان يطلب من رئيس محكمـة اسـتئناف القـاهرة إطـلاع العـاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقـة بحسـابات العمـلاء وودائعهم وخزائنهم .

<u>المحور الثالث : توافر آلية فعاله لسرعه فض المنازعـات الضـريبية ومنـع حدوثها</u>

يقصد بهذه الآليه كل فعل إيجابى ينجم عنه منع حدوث النزاعات الضـريبية بمنع نشأه اسبابها ومن ذلك مايلى :-

أ- تنقيح التشريع الضريبى ومنظومة العمـل الضـريبى مـن أيـه نصـوص أو سلوكيات ينجم عنها أصلاً حدوث المنازعات الضريبية مثل مايلى :-

أ/١ – التحقق من موضوعيه نصوص التشريع الضريبى .

أ/٢ – اتساق تلك النصوص مع أحكام الدستور والقوانين الأخرى .

أ/٣- تضمين التشريع الضريبى نصوصاً تمنع التعسف الضـريبى والتقـدير الجزافى من قبل الإدارة الضريبية .

أ/٤- تغليب صفة موضوعيه الفحـص الضـريبى علـى أعمـال الفحـص والمراجعة .

أ/٥- التركيز على الجانب السلوكى فى تعامل المأمور الفاحص مع الممولين

أ/٦- الضغط فى محاولة أنهاء ملفات الممولين فى مرحلة الفحص أو اللجنة الداخلية .

ب- تضمين التشريع الضريبى نصاً يجيز لوزير الماليه سلطه تجديد العمل بأحكام التصالح الضريبى لتصفيه ايه نزاعات ضريبية تصل إلى ساحات المحاكم أولاً بأول .

المحور الرابع : خلق الالتزام الطوعى لدى الممولين للالتزام بأحكام التشريع الضريبى

الالتزام بأحكام القانون الضريبى هو سلوك ينبغى أن يتحلى به الممولون طواعيه فى مجتمع ضريبى ناضج يقدس سداد الضريبة ويحرص عليها .

إلا أن هذا الالتزام الطوعى يتطلب لتحققه عمليا فى مصر توافر شروطاً عديده تكاد تكون فى مجملها كافه محاور الحوكمة الضريبية مجتمعه ومن ذلك :-

أ- القضاء على مظاهر الفساد فى الدولة عامة والتى تؤثر على مجمل التكوين السلوكى للأطراف ذوى العلاقة خاصة ما شهده المجتمع المصرى من سلب لأموال البنوك وتهرب وتربح بعض رجال الأعمال .

ب- التركيز على خلق الوعى الضريبى لدى النشئ فى مراحل دراسية مبكره وهو ما يستدعى التنسيق بين الوزارات المختصة فى هذا المجال .

ج- تحقيق الشعور المادى الملموس للمواطن المصرى باستيفاء احتياجاته الأساسية الآدميه من السلع والخدمات بأنواعها والحصول عليها بصورة كريمه إذ لن يخلق هذا الشعور مجرد برامج الدعايه باشكالها المختلفة فى ظل المعاناه اليومية للممولين .

د- خفض عبء الضريبة النهائى عن مجموع ما يخضع له الممول من أوعيه وضرائب بما يشجع على النشاط والاستثمار .

ه- العمل على تغيير الثقافة الضريبية السائدة بين الممولين حاليا لجعل الوفاء بالضريبة واجبا مقدسا لايفترق عن مفاهيم الشرف والأمانه .

و- التركيز على تقوية الوازع الدينى لدى المصريين بعدم التهرب من الالتزامات الضريبية .

ز- خفض التكاليف المتمثله فى الأعباء الدفترية والتنظيمية للممولين والتى قد تكون سبباً للتهرب من التعامل مع الإدارة الضريبية .

<u>المحور الخامس : قيام الإدارة الضريبية بدور مستحدث يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها .</u>

كلما أرتقى المجتمع الضريبى والمحاسبى انعكس هذا الرقى على طبيعة عمل الجهاز الضريبى وعلى نمط واساليب تحصيل الضريبة :-

أ- **ففى المجتمعات المتقدمة** تعرف الإدارة الضريبية بأنها إدارة خدمات ضريبية تهدف بالدرجة الأولى إلى تقديم كافة الخدمات الضريبية للممولين باعتبار أن مراحل تقديم الإقرارات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تسير بشكل أنسيابى ومنتظم دون ضغوط من الإدارة الضريبية التى تراقب فقط أنسياب المنظومة الضريبية والتى قد يتم أيضا خصخصة بعض مراحلها مع وجود عقوبات صارمة فى حالة الإخلال بالنظام .

ب- **أما المجتمعات النامية** فإن عمليه تقديم الإقرارات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تمر باختناقات عديده تستدعى تفرغ الإدارة الضريبية لمتابعتها وإجراء الضغوط المختلفة لضمان أنسياب قنوات الفحص والربط والتحصيل فى ظل انخفاض نسبة مقدمى الإقرارات وارتفاع نسبة التهرب الضريبى .

وعلى هذا فإن طبيعة انجاز مرحلة التحصيل على وجه الخصوص يمكن اتخاذها مقياساً لمدى تقدم العمل بالمنظومة الضريبية ، وهو محك اختبار للإدارة الضريبية فى موقعها على خريطة الارتقاء عامة .

ج- المبادره بتوليد روح الثقه والتعاون بين كل من الإدارة الضريبية من ناحيه والمحاسبين والممولين من ناحيه أخرى من خلال تنمية جسور الثقه بين كل الأطراف وهو ما سعى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تحقيقه من خلال نصوص عديده منها :-

ج/١- مادة ٨٤ ق - والتى الزمت المصلحة بقبول الإقرار الضريبى على مسئولية الممول .

ج/٢- ماده ٨٨ ق - والتى حظرت على المصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات للممول أو اهدارها إلا بموجب مستندات تقدمها المصلحة بذلك .

ج/٣- ماده٨٩ ق- إقرار ربط الضريبة على الأرباح الثابته من واقع الإقرار المقدم من الممول.

ج/٤- ماده ٩٠ ق- والتى لاتسمح لمصلحة الضرائب باللجوء إلى التقدير إلا فى حاله عدم تقديم الإقرار أو عدم توثيقه مستنديا كما حظرت إجراء أى تعديل فى الإقرار الضريبى من قبل الإدارة الضريبية إلا بتوافر مستندات تؤكد عدم صحة الإقرار المقدم .

ويلاحظ فى هذا الصدد أنه مما يدعم هذا التوجه ما ورد فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل المجلس الأعلى للضرائب والذى يتسم عمله بالدرجة الأولى بتوفير الحماية والأمان للممولين من تعسف الإدارة الضريبية . هذا بخلاف أن من أهدافه مراجعة أدله العمل الضريبية وإبداء الرأى فيها قبل إقرارها ونشرها .

إلا أن تآخر تشكيل هذا المجلس وممارسته لعمله قد يؤدى إلى أثار نفسيه سلبيه تنعكس على المجتمع الضريبى لأنه تأخر نشكيله ليس فى صالح الممولين كما قد يعرض ما يصدر من قرارات وتعليمات عن طريق الوزارة للطعن فيها نظراً لأنها غير مستوفاه الشروط القانونية .

المحور السادس : اسهام التشريع الضريبى فى تطوير الأداء المهنى والفنى للمحاسبين والممولين والعاملين بالإدارة الضريبية

هناك علاقة طردية بين تطوير المنظومة الضريبية وتطوير العنصر البشرى مهنيا سواء على مستوى العاملين بالإدارة الضريبية والشركات ومراقبى الحسابات .

ونظراً لأن التشريع الضريبى يختلف عن غيره من التشريعات المحاسبية والمهنية الأخرى لما يتسم به التشريع الضريبى من سريان نطاق تطبيقه على كل إطراف المنظومة الضريبية مما يشمل كل الأطراف من محاسبين قانونيين وممولين والإدارة الضريبية على حد سواء لذلك فإن الالزام الذى يرد فى قانون الضرائب يكون مؤثراً عما لو ورد فى غيره من القوانين .

وعلى سبيل المثال ورغم أن الالزام بتطبيق المعايير المحاسبية قد ورد من قبل فى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ المتعلق بسوق المال ، وقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته ، إلا أن ورود نفس الالزام فى الماده رقم ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى نصت على أن :

"بتحديد صافى الربح على اساس قائمة الدخل المعده وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق احكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه "

وقد أحدث هذا النص طفره كبيره فى مجال المعايير المحاسبية والعلاقة التأثيرية المتبادلة مع التشريع الضريبى على كافة المجالات سواء :-

أ- الدورات التدريبية التى عقدتها الإدارة الضريبية للعاملين بها بالاستعانه باساتذه الجامعات فى مجال التخصص وقيادات مصلحة الضرائب الواعيه فى هذا الصدد .

ب- الدورات التدريبية التى عقدتها النقابات المهنيه والجمعيات العلمية والمهنية للمحاسبين القانونيين والممولين .

المحور السابع : الجمع بين نهج الحياديه وعدم حياديه المشرع الضريبى بما يحقق صالح اهداف الضريبة ويوازن بينها .

يقصد بحياديه [1] المشرع الضريبى المساواه فى المعاملة الضريبية بين الأنشطه والمواقع الجغرافية والأشخاص ذوى العلاقة يتم إقرار معاملة ضريبية واحده لكافة الأنشطه بما فيها الصناعة والتصدير وبين كافة المواقع سواء داخل أو خارج الوادى القديم وسواء بالمناطق والمجتمعات العمرانية الجديده أم غيرها وبين كافة

---

(١) د/ اسامه على عبد الخالق "دراسة انتقادية للبُعد المحاسبى والضريبى فى ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " الجمعية المصرية للماليه العامه والضرائب" المؤتمر الضريبى العاشر ، القاهرة ،

الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥ ص١٥ .

الأشخاص بما يستدعى معاملة شركات الأشخاص والأموال على حد سواء مع الغاء كافة الإعفاءات الضريبية وتطبيق معدل واحد كعائد لاحتساب غرامات التأخير على المبالغ المتأخر توريدها أو سدادها والذى أقره المشرع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بمعدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى يناير من كل عام والذى يتراوح حاليا بين ٩ ، ١٠% سنوياً .

وتعنى الحياديه تراجع المشرع الضريبى بدرجة كبيرة عن استخدام الضريبة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتركيز بالدرجة الأولى على الهدف المالى .

أما عدم الحياديه فعلى العكس من ذلك إذ تعنى استخدام المشرع الضريبى للضريبة للتدخل لتحقيق هذه الأهداف .

ومن أمثلة عدم الحياديه الوارده فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما ورد فى المادة ٢١ من أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من استثناء شركات التصنيع والإنشاءات والتجهيز والخدمات المرتبطه بها من أحكام الماده (٢٩) المتعلقة بترحيل الخسائر حيث اجاز لهذه الأنشطه المعروفه بالعقود طويله الأجل بترحيل الخسائر المحققه للخلف والأمام معاً استثناءا من القاعده العامه وهى الترحيل للأمام فقط .

وفى رأى الباحث أن المشرع الضريبى يجب أن يجمع بين نهجى الحياديه وعدم الحياديه بمرونه واقتدار بما يسمح له باستخدام الضريبة كوسيله لتحقيق الأهداف المبتغاه .

ورغم انخفاض سعر الضريبة فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى ٢٠% للأشخاص الاعتباريه إلا أنه لايمكن الاكتفاء بذلك كبديل لعدم حياديه المشرع الضريبى وتدخله فى بعض الحالات الهامة ومنها :-

١- تمييز النشاط الصناعى ونشاط التصدير فى المعاملة الضريبية على غرار أحكام قانون ضريبة المبيعات الذى اخضع نشاط التصدير للضريبة بسعر صفر .

٢- استمرار تمييز بعض المواقع الجغرافية بإعفاءات خاصة مثل مناطق الصعيد المحرومه .

المحور الثامن : صياغة نصوص التشريع الضريبى بما يمكن من التحكم فى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله والأعباء الدفتريه والإفصاح المحاسبى (التخطيط من قبل المشرع الضريبى)

يقصد بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة التحليل التفصيلى لمكونات أرصده الضرائب المؤجله ومصادر نشأتها والحركة التى أجريت عليها خلال العام واسهمت فى أحداث تغيرات بها بالزياده أو النقص وبالتالى تحديد قيمة الحركة المدينه أو الدائنه (السالبه أو الموجبه) والتى تسهم طبقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم(٢٤) فى تعديل قيمة الضريبة واجبه السداد بالإقرار الضريبى وصولاً للضريبة المحملة على قائمة الدخل [١] .

ولما كانت الضرائب المؤجله ترتبط فى نشأتها وانعكاسها بالفروق الضريبية المؤقته[٢] وليست الدائمة الناتجه عن الاختلاف الوقتى لمتطلبات أحكام التشريع

---

(١) راجع فى هذا الصدد كل من :

أ- د/ اسامه على عبد الخالق - "الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واللائحه التنفيذية - إشاره خاصه لمعيار الضرائب المؤجله" بدون ناشر - القاهرة ٢٠٠٦ .

ب- د/ اسامه على عبد الخالق- بحث بعنوان اثر نصوص التشريع الضريبى على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبى" بحث مقدم للمؤتمر الضريبى السنوى الحادى عشر للجمعية المصرية المالية العامه والضرائب بعنوان " النظام الضريبى المصرى - المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول - القاهرة ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ دار الدفاع الجوى .

(٢) راجع فى هذا الصدد مايلى :-

د/ اسامه على عبد الخالق ."دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبى المتعلقه بالضريبه على أرباح شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقه بالمحاسبه عن ضرائب الدخل - دراسة تطبيقيه" بحث مقدم إلى الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب بالتعاون مع المكتب الاستشارى المصرى للمحاسبة والمراجعة- المؤتمر الضريبى السابع بعنوان تطوير النظام الضريبى فى ضوء المتغيرات المعاصره "- القاهرة ١٤-١٦ مايو ٢٠٠٢ ص٢٤ .

الضريبى عن المعايير المحاسبية ، وأن الفروق الوقتيه هى التى تتطلب التتبع عبر عده سنوات لأنها لاتمثل تنازل من أحد الطرفين (الإدارة الضريبية / الممولين) عن حقوق قبل الطرف الآخر بل مجرد تأجيل للحصول على تلك الحقوق أو سدادها لمرحلة مقبلة (عكس الحال فى الفروق الضريبية الدائمة التى يتنازل فيها أحد الطرفين للأخر عن حقوقه مما لاتستدعى التتبع عبر عده سنوات ويقتصر اثرها على سنه نشأتها لاغير ، فمن هنا فالأمر يتطلب إمساك سجلات ودفاتر للأغراض الضريبية لأغراض التتبع وانعكاس الإفصاح المحاسبى عن الفروق المؤقته فى كل من الميزانية (اصول/ خصوم ضريبية مؤجله) وقائمة الدخل (مصروف الضريبة) وهى مايعنى ازدياد العبء الدفترى وأعباء الإفصاح المحاسبى .

ولذلك ففى رأينا أنه يجب ألا يتم صياغة نصوص التشريع الضريبى اعتباطاً دون دراسة وافيه لأثر هذه النصوص على الأعباء الدفترية والمحاسبية للممولين والسعى ما أمكن لقصر اثر هذه النصوص على نشأة فروق دائمه وليست مؤقته تخفيفاً لهذه الأعباء ويجب أن تشمل هذه الدراسة أيضاً ما إذا كان للنص الضريبى أبعاداً أخرى غير محسوبه على عناصر التكاليف ومن ثم على طبيعة ونشأه الفروق الضريبية من عدمه ، فعلى سبيل المثال نجد أن اشتراط المشرع الضريبى لاعتماد العوائد المدينه عدم تجاوز نسبه $\frac{\text{متوسط القروض}}{\text{متوسط حقوق الملكيه}}$ لعدد معين من المرات مع اعتماد بسط ومقام هذه النسبه طبقاً للمعايير المحاسبية يؤدى إلى تأثر تكلفه الفوائد المدينه المعتمده ضريبياً بالإقرار الضريبى بمتطلبات المعايير المحاسبية بما يؤدى لعدم الفصل بين الربح المحاسبى والضريبى طبقاً لمتطلبات الماده ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أنه طبقاً لأحكام المعيار رقم ٢٤ المصرى يتم تعديل الضريبة الوارده بالإقرار الضريبى بالتغيرات الحادثه فى أرصده الضرائب المؤجله بالميزانيه لتحديد قيمة الضريبة بقائمة الدخل والتى بناء عليها يتحدد الربح المحاسبى القابل للتوزيع ومن ثم قيمه الاحتياطيات التى ترحل إلى حقوق الملكيه والتى تمثل مقام النسبه سالفه الذكر مما يؤثر بالتالى على قيمه الجزء المعتمد من العوائد المدينه والجزء المستبعد الذى يرد بالإقرار الضريبى ويخضع للضريبة وبالتالى تحديد قيمة الفروق الضريبية الدائمه .

غير انه من قواعد الحوكمة تحفيز الممولين والمحاسبين القانونيين على الإقبال على التعامل مع التشريع الضريبى والإدارة الضريبية ، وهذا الأمر يتطلب التيسير فى كل الجوانب ما أمكن وليس فقط بخفض سعر الضريبة وحده وقد يكون من اسباب التهرب الضريبى للبعض ما يتكبده الممولين من أعباء دفترية للأغراض الضريبية كالخصم تحت حساب الضريبة والضرائب المؤجله وغيره مما يسهم فى أعباء ماديه وزمنية وتنظيمية ينبغى الرقابة عليها والتحكم فيها وجعلها فى الحد الأدنى لها خاصة وأنها ستشمل فى معاناتها الأطراف الثلاثة وهم الممولين والمحاسبون والمأمور الفاحص فى ظل الالزام بالعمل بمعايير المحاسبة للجميع .

وتعرض الجداول التاليه نماذج استرشادية لأثر نصوص التشريع الضريبى على نشأة وانعكاس الفروق الضريبية بأنواعها ويشمل ذلك :

أ- حالات ينشأ عنها فروق ضريبية دائمه موجبه [1].

ب- حالات ينشأ عنها فروق ضريبية دائمه سالبه .

ج- حالات ينشأ عنها فروق ضريبية مؤقته موجبه .

د- حالات ينشأ عنها فروق ضريبية مؤقته سالبه .

هـ- حالات لاينشأ عنها فروق ضريبية .

(١) الفروق الضريبية الدائمة الموجبه	١- الزيادة فى المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات. ٢- استبعاد جزء من العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل فى حالة عدم استيفاء الشروط . ٣- استبعاد المبالغ المستقطعة من أموال الشركة لحساب صناديق الادخار أو المعاش فى حالة عدم توافر الشروط بما يزيد على ٢٠% من مجموع الأجور ٤- مايزيد على ١٠% من تبرعات المدارس والمستشفيات وجهات البحث العلمى . ٥- ماينشأ من فروق ناتجة عن التغير فى السياسات المحاسبية (مادة ٧٠ لائحة). ٦- عدم خصم الخسائر الأجنبية المحققه بالخارج . ٧- الغرامات والتعويضات الناتجة عن ارتكاب جناية أو جنحة عمدية . ٨- الضريبة على الدخل .

(١) يعد الفرق موجباً إذا كان سيؤدى لزياده وعاء الضريبة وسالباً إذا كان يؤدى إلى نقصه .

(٢) الفروق الضريبية الدائمة السالبة	١- التوزيعات الناتجة عن المساهمة فى أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى سواء بالمساهمة عند التأسيس أو بالشراء من البورصة . ٢- ناتج التعامل فى الأوراق المالية بالنسبة لما تحصل عليه الشركة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة مصرية حيث تعفى الأرباح من الخضوع أو تخصم الخسائر المحققة بشرط الوفاء بالشروط المحددة . **ويلاحظ هنا أنه ينشأ عن هذا البند ثلاثة حالات :** أ- فى حالة توافر الشروط وتحقيق مكاسب تنشأ فروق ضريبية دائمة سالبة . ب- فى حالة توافر الشروط وتحقيق خسائر تنشأ فروق ضريبية دائمة موجبة . ج- فى حالة عدم توافر الشروط وسواء كانت نتيجة المعاملات ربحاً أو خسارة لا تنشأ أية فروق ضريبية لإتفاق المعالجة المحاسبية والضريبية معاً .
(٣) الفروق الضريبية المؤجلة الدائنة (الإلتزامات الضريبية المؤجلة)	١- **الإهلاك المعجل :** ١/١- عند النشأة .. يمثل فروقاً مؤقتة سالبة . ٢/١- عند الإنعكاس .. يمثل فروقاً مؤقتة موجبة . ٢- **البيع بالتقسيط :** ١/١- يقيد محاسبياً طبقاً لأساس الإستحقاق وضريبياً طبقاً للأساس النقدى . ١/٢- عند النشأة يمثل فروقاً مؤقتة سالبة . وعند التحصيل (الإنعكاس) يمثل فروقاً مؤقتة موجبة . ٣- **إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط الثابت ضريبياً :** حيث يتعاقب نشأة ثم إنعكاس هذه الفروق الضريبية تبعاً للإختلاف بين الحياة الإنتاجية للأصل والحياة الضريبية له . ٤- **إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط المتناقص ضريبياً :** نظراً لإرتفاع الإهلاك الضريبى فى السنوات الأولى عن الأخيرة نجد أن : ١/٤- فى السنوات الأولى تنشأ فروق ضريبية سالبة . ٢/٤- فى السنوات الأخيرة تنعكس هذه الفروق الضريبية لتصبح موجبة . ٥- **الأرباح الرأسمالية المؤجلة الخضوع** فى حالة إستيفاء الشروط الواردة فى المادة ٥٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بمناسبة تغيير الشكل القانونى ، وتحسب بالقيمة البيعية المتوقعة بعد إستبعاد مجمع الإهلاك .
(٤) الفروق الضريبية المؤجلة المدينة (الأصول الضريبية المؤجلة)	١- **مخصصات البنوك :** ١/١- **طبقاً للقانون :** ما زاد عن نسبة الـ ٨٠% يعد فروقاً دائمة موجبة . ٢/٢- **طبقاً للائحة ونموذج الإقرار :** ١/٢/١- عند التكوين .. ما زاد على نسبة الـ ٨٠% يعد أصولاً ضريبية مؤجلة تمثل فروق ضريبية مدينة موجبة . ٢/٢/١- عند الاستخدام .. تنعكس هذه الفروق ممثلة فروق ضريبية مدينة سالبة . ٢- **مخصصات الشركات عامة** تعد أصولاً ضريبية عند تكوينها ونشأتها ثم تنعكس ويتم استردادها عند استخدامها .

	٣- الخسائر المرحلة للأمام : ١/٣- عند النشأة .. فى سنة حدوث الخسارة تنشأ فروق ضريبية مؤجلة مدينة . ٢/٣- عند الإنعكاس .. فى السنوات التالية يتم تسويتها تدريجياً . **٤- أقساط التأمين الاجتماعى** (الجزء الغير مسدد) : ١/٤- عند النشأة .. يتم إجراء قيد إستحقاق محاسبى بقيمة ما يخص العام يرد منها بالإقرار الجزء غير النقدى ممثلاً فروق ضريبية مؤقتة مدينة موجبة . ٢/٤- عند الإنعكاس والسداد .. تنشأ فروق ضريبية مؤقتة مدينة سالبة . **٥- الديون المعدومة المحصلة** (لغير البنوك وشركات التأمين) : ١/٥- التى لم يسبق إعتمادها ضريبياً .. ينشأ عن عدم إعتمادها فروق ضريبية مؤجلة مدينة موجبة . ٢/٥- عند تحصيلها .. يتم إنعكاسها وتنشأ فروق ضريبية مدينة سالبة .
بنود لا ينشأ عنها فروق ضريبية ولا تنعكس فى الإقرار الضريبى لإتفاق المعالجة المحاسبية والضريبية معاً	**١- التبرعات المدفوعة للحكومة** .. تخصم بالكامل حت فى حالة تحقق خسائر . **٢- المخصصات التى تكونها شركات التأمين** .. تخصم بنسبة ١٠٠ %. **٣- المبالغ المدفوعة كتوزيعات أرباح وتشمل :** - حصة العاملين فى الرباح . - مكافأة أعضاء مجلس الإدارة . - مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين . ٤- عوائد ودائع الأشخاص الإعتبارية لدى البنوك . ٥- العمولة والسمسرة التى يحصل عليها شخص إعتبارى مقيم سواء كانت متصلة أو غير متصلة بالنشاط . ٦- فروق العملة المدينة أوالدائنة (مادة ٧٠ لائحة) . ٧- إخضاع إيرادات الثروة العقارية لضريبة أرباح الأشخاص الإعتبارية مع السماح بخصم ضريبتها ضمن التكاليف . ٨- الإعانات / التعويضات / الخصم المكتسب . ٩- الديون المعدومة المحصلة التى سبق إعتمادها كتكلفة ضريبية . ١٠- إخضاع التوزيعات المحققة فى الخارج لشخص إعتبارى مقيم فى مصر . ١١- خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على أرباح الشخص الإعتبارى .

المحور التاسع : خلو التشريع الضريبى من ثغرات تمكن من إجراء التخطيط الضريبى بهدف تجنب الضريبة على غير إرادة المشرع مع المساواة بين القيم المطلقه للبدائل الضريبية

يأخذ التخطيط الضريبى عادة صورتان :-

أ- **تخطيط ضريبى من جانب المشرع الضريبى** .. وهو على شاكله ما سبق ذكره بشأن مراعاه المشرع الضريبى عند صياغته لنصوص التشريع ما يلى :-

أ/١ – استهداف نشأة الفروق الدائمة اكثر منها المؤقته سعياً لخفض الأعباء الدفترية والمحاسبية على كل من الممولين والمحاسبين والمأمور الفاحص .

أ/٢ – كذلك فمن التخطيط الضريبى أيضاً سعى الإدارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزانة العامة فى حاله تعرضها للضياع حيث اجازت الماده ١٠٧ من القانون ٩١ لسنة٢٠٠٥ أن يطلب رئيس المصلحة من قاضى الأمور الوقتيه الحجز على الأموال التى تكفى لاستيفاء الحقوق المعرضه للضياع .

أ/٣ – كذلك من التخطيط الضريبى للمشرع الضريبى استخدام العلاقة التاثيرية المتبادلة لكل من الإهلاك والأرباح الرأسمالية فى تحقيق الأهداف الاقتصادية ومنها :-

أ/٣/١ – تحديث الأصول الثابته وتشجيع الشركات على أعمال الإحلال والتجديد .. ومن ذلك :

أ/٣/١/١ – ارتفاع معدلات الإهلاك الضريبية عن المحاسبيه لسرعة استرداد رأس المال المستثمر فى أصول ثابتة .

أ/٣/١/٢ – منح ميزه تعجيل الإهلاك للآلات والمعدات بالشركات الصناعية .

أ/٣/١/٣ – تأجيل خضوع الأرباح الرأسمالية المحققه محاسبياً عند تحديد وعاء الضريبة للأصول الخاضعة لنظام أساس الإهلاك فى حالة كون الإضافات نتيجة الإهلاك والتجديد أكثر من المبيعات مما يجعل اساس الإهلاك موجب دائماً .

أ/٣/٢ – التشجيع على تغيير الشكل القانونى للشركات مثل الاندماج من خلال منح الشركات ميزه عدم اخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة وسداد الضريبة بالتقسيط عن طريق فروق الإهلاك (ماده ٥٣ ق ٩١ لسنة٢٠٠٥)

ب- تخطيط ضريبى من جانب المولين والمحاسبين (١)

هناك نوعان من التخطيط الضريبى يستهدفه الممولون والمحاسبون هما :-

ب/١ - **تخطيط ضريبى غير مرغوب فيه** وهو الذى يستهدف التهرب من الضريبة باستغلال أي أخطاء أو ثغرات وردت بالتشريع **على غير إرادة المشرع الضريبى** أو بالتحايل والتزوير فى الدفاتر والمستندات وهذا النوع الأخير معاقب عليه تشريعياً .

ب/٢ - **تخطيط ضريبى مرغوب فيه** وهو تخطيط مستهدف بإراده المشرع الضريبى لإتاحه البدائل المختلفة أمام الممولين للتحفيز على تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية واستخدام عوامل مؤثرة للترغيب على ذلك مثل المفاضله بين بدائل للمعالجة الضريبية لعنصر ما بهدف أكتساب وفراً ضريبياً أو تأجيل سداد الضريبة لوجود عسر فى السيوله أو للاستفادة من القيمة الحالية للأعباء الضريبية المؤجله أو المفاضله بين بدائل أخرى لتخفيف عامل الأعباء الدفترية والتنظيمية .

والملاحظ طبقا لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن هناك نوعين من هذه البدائل هما :

ب/٢/١ - بدائل تتعلق بأحد العناصر المحدده لوعاء الضريبة .

ب/٢/٢ - بدائل تتعلق بالأثر على الأعباء الدفترية والتنظيمية للممولين :

وفيما يتعلق بالبدائل المتعلقة بأحد العناصر المحدده لوعاء الضريبة فهناك بديلين لهما .

ب/٢/١/١ - بدائل أطلق فيها المشرع الضريبى اختلاف القيم المطلقه لكل بديل عن الآخر ، ومن أمثله ذلك على سبيل المثال ما تضمنته أحكام القانون من المعالجة الضريبية للعوائد المدينة والعوائد الدائنه المعاناه أو غير الخاضعه للضريبة .

---

(١) راجع فى هذا الصدد :

د/ اسامه على عبد الخالق " الإطار العام للمحاور الرئيسية التى تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبى الشامل" بحث مقدم إلى الإصلاح حوكمة الشركات من أجل الإصلاح الاقتصادى والهيكلى ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ١٩-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٦ .

فقد تضمنت أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصاً فى الماده ٢٣ بند (١) بأن "يعد من التكاليف واجبة الخصم عوائد القروض المستخدمة فى النشاط ايا كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاه منها قانوناً " مع عده شروط أخرى لمعالجة العوائد المدينة منها استبعاد العوائد المدينه وإخضاعها للضريبة بالإقرار فى حالة سدادها لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيين منها ، أو ما يتجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى، أو أن تكون مسدده وليست مستحقه .

وحيث أنه لم يرد بالقانون أولويه التطبيق لشرط قبل الآخر فهذا يمثل دعوه للممولين والمحاسبين لإجراء تباديل وتوافيق لهذه الشروط والمفاضلة بين نتائج القياس لاختيار أفضلها وأكثرها وفراً ضريبياً وبمنطق المفاضله فإنه المفاضله بين البدائل تقوم على عاملين :-

الأول : الحفاظ على قيمة **الإعفاء الضريبى** للعوائد الدائنه المعفاه أو غير الخاضعه للضريبة .

الثانى : مدى وجود **خسائر مرحله** للأمام من عدمه .

وعلى ذلك يكون قرار التخطيط الضريبى هو :

١- تطبيق كافة الشروط سالفه الذكر مع إرجاء شرط المقاصه بين العوائد المدينة والعوائد الدائنة المعفاه أو غير الخاضعه بحيث تطبق آخر الشروط بما يمكن من استنفاذ القدر الأكبر من العوائد المدينة والإبقاء على القدر الأكثر من العوائد الدائنة المعفاه او غير الخاضعه .. **وذلك فى حالة عدم وجود خسائر مرحله للأمام** .

٢- تطبيق شرط المقاصه كأول الشروط قبل غيرها من الشروط **وذلك فى حاله وجود خسائر مرحله للأمام** للإبقاء على القدر الأكبر من العوائد المدينه القابله للخصم باعتبار أن الخسائر سوف تستنفذ إعفاء هذه الفوائد طبقاً لنموذج الإقرار الضريبى .

ب/٢/١/٢ - بدائل ساوى فيها المشرع الضريبى بين القيم المطلقه لكل بديل مع غيره من البدائل .

من أمثله ذلك على سبيل المثال ما ورد فى الماده ٥٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمواد من ٦١ إلى ٦٤ من اللائحه التنفيذية بشأن تغيير الشكل القانونى للشركة حيث أتاح المشرع الضريبى للشركات بديلان للمفاضله بينهما بشأن المعالجة الضريبية لنتائج إعادة التقييم من أرباح راسمالية أو إهلاك على النحو التالى :

أ- **البديل الأول** : تأجيل خضوع الأرباح الرأسماليه الناتجه عن إعاده التقييم للضريبة مقابل احتساب الإهلاك للأغراض الضريبية طبقاً للقيم الدفترية قبل إعادة التقييم .

ب- **البديل الثانى** : إخضاع الأرباح الراسمالية للضريبة فوراً مع أحقيه الشركة فى احتساب الإهلاك طبقا لقيم الأصول بعد إعادة التقييم .

ولبيان كيفية تعادل القيم المطلقه للبديلين معاً نفترض أن اصل ما تكلفته ١٠٠,٠٠٠ جنيه تم إعادة تقييمه بمناسبة الاندماج بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ وكان معدل الإهلاك وللأغراض الضريبية ١٠% وسعر الضريبة ٢٠% .

يتم تقييم كل بديل فى صورة المكاسب الضريبية المكتسبه أو الضائعه لكل بديل وصافى القيمه النهائية

طبقا للبديل الأول .

المكاسب :

الضريبة على الأرباح الراسمالية المؤجله الخضوع = (٥٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠)×٢٠% = + ٨٠٠٠٠ جنيه

التضحيات :

تمثل الفرق فى الضريبة بين احتساب الإهلاك على القيم الدفترية واحتسابه على القيم بعد إعادة التقييم لمدة ١٠ سنوات .

= (٥٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠)×١٠% معدل إهلاك ضريبى ×٢٠% × ١٠ سنوات = (٨٠٠٠٠) جنيه

وبذلك نجد أن حجم المكاسب والتضحيات متساوى فى هذا البديل مع مراعاه أن الأصل بعد ١٠ سنوات سيكون قد أهلك بالكامل مما يجعل الأرباح الرأسماليه الخاضعه للضريبه تكاد تكون صفراً .

طبقا للبديل الثانى .

التضحيات :

الضريبة على الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فوراً

=(٥٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠)×٢٠%=(-٨٠٠٠٠) جنيه

المكاسب :

الضريبة على فروق الإهلاك على القيم الدفترية والإهلاك على القيم المعدله عن ١٠ سنوات =(٥٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠)×١٠% × ٢٠% × ١٠ سنوات= + ٨٠٠٠٠ جنيه

وبذلك نجد أيضاً أن حجم المكاسب والتضحيات يتساوى فى هذا البديل ومع هذا وبذلك يمكن القول أن هناك مجالين للمفاضله بين البديلين .

الأول : عامل السيوله .. حيث يفضل البديل الأول عن الثانى فى أنه يعنى ارجاء حق الدولة قبل الشركة وقدره ٨٠٠٠٠ جنيه (وسداده بالتقسيط على ١٠ سنوات على عكس البديل الثانى الذى يمثل ارجاء حق الشركة قبل الدولة واسترداده على ١٠ سنوات .

الثانى : عامل الزياده فى الأعباء الدفتريه للأغراض الضريبية.. حيث يتميز البديل الثانى من الأول فى انخفاض حجم هذه الأعباء وعدم تتبعها من قبل الفاحص الضريبى لحصول الدوله على حقها مقدماً ولتساوى حجم الإهلاك المحاسبى والضريبى معاً لاحتساب كلاهما على القيم المعدله للأصول بما لايستدعى إجراء تعديلات فى الإقرار الضريبى .

وفيما يتعلق بالبدائل المؤثره على الأعباء الدفترية والتنظيمية :

وبخلاف ما سبق ذكره فى حاله تغيير الشكل القانونى فقد طرحت المـاده (٦٢) مـن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المفاضله بين بديلين مؤثرين فى هذا الصدد هما :-

البديل الأول : **تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة .**

البديل الثانى : **الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة .**

ولاشك أن هناك عده عوامل يتم المفاضله على اساسها بين هذه البدائل وهى :-

أ- سهولة التوثيق المستندى .

ب- الحفاظ على عاملى السيوله والعائد .

ج- حصر الممولين ومنع التهرب الضريبى .

د- خفض الأعباء الدفترية .

وبتطبيق هذه العناصر على كل من البديلين نجد أن :

أ- بديل الخصم تحت حساب الضريبة .. يتسم بمايلى :-

- صعوبه التوثيق المستندى مما يهدر عاملى الجهد والزمن .
- لايؤثر على سيولة الشركة ولا تحصل الشركة على عوائد عن المبالغ المخصـومه تحت الحساب.
- يؤدى إلى حصر الممولين ومنع التهرب الضريبى .
- يؤدى لزيادة الأعباء الدفترية .

ب- بديل الدفعات المقترحة تحت حساب الضريبة .. يتسم بما يلى :-

- سهولة التوثيق المستندى والحفاظ على عاملى الجهد والزمن .
- يؤثر على سيوله الشركة مع حصول الشركة على عائد سنوى محسوبا وفقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى بعد خصم ٢% منه يتم تسويته مع قيمة الدفعات عند تقديم الإقرار الضريبى .
- لايحقق ميزه حصر الممولين وأن كان المشرع الضريبى فد عالج هذه الفجوه طبقا للماده (٦٢) بجعل العمل بالدفعات المقدمة استثناءاً بطلب خاص قبل ستين يوماً على

الأقل من بداية الفترة الضريبية ومنح المصلحة مهلة للرد على الطلب خلال ستون يوماً أخرى مع عدم إعتبار الرد خلال هذه المدة رفضاً له .

وهذا الإجراء يمنح المصلحة فرصة دراسة الممول ومدى إلتزامه وإنتظامه وغيره من الممولين بحيث يقتصر الموافقة على التحول من نظام الخصم للدفعات المقدمة على الملتزم منهم ، وتحسباً لعدم سرعة رد المصلحة ولخطورة منح الميزة لممول غير ملتزم أعتبر المشرع عدم رد المصلحة خلال المهلة المقررة رفضاً للطلب .

المحور العاشر : عدم تزايد اللائحة التنفيذية على نصوص وأحكام التشريع الضريبى وإقتصارها على الدور المنوط بها طبقاً لأحكام القوانين المنظمة ودرءاً للطعن بعدم الدستورية وحسماً للتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة

المتعارف عليه طبقاً للقواعد القانونية أن اللائحة التنفيذية تختلف عن التشريع الضريبى ، إذ أنها تحتل مرتبة أدنى فى السلم التشريعى وتتعلق بالسلطة التنفيذية ممثلة فى الحكومة أو وزير المالية فى بحثنا هذا فى حين يتعلق القانون بالسلطة التشريعية .

وبالتالى فلا يجوز للائحة التنفيذية أن تزايد على نصوص التشريع الضريبى بحيث لا يجوز لها أن توسع ضيقاً أو تضيق واسعاً ولكن يتم من خلالها وما يحال إليها من تكليفات وردت فى القانون أن تقوم بتفسير أو إيضاح لما غمض أو أن تضع القواعد الإجرائية والتنظيمية لتنفيذ أحكامه .

وفيما يلى حصر بمواد الإحالة من القانون سواء للائحة التنفيذية أو قرارات الوزير أو قرارات رئيس مصلحة الضرائب والمتعلقة بتفسيراً أو إيضاح أو تحديد إجراءات أو قواعد تنظيمية لتطبيق أحكام القانون .

أولاً : مواد الإحالة إلى اللائحة التنفيذية

[illegible]	[illegible]
(٣) أحكام عامة (٥) أحكام عامة	قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى .

المادة	البيان
	تحديد إجراءات المحاسبة فى حالة كون الفترة الضريبية أقل أو أكثر
مادة (٩)	من ١٢ شهر .
مادة (١١)	تحديد أسس تقدير قيمة المزايا العينية للعاملين .
	تحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بحجز وتوريد الضريبة لغير
مادة (١٥)	المقيمين والذين يتقاضون مبالغ من غير جهات عملهم الأصلية .
	تحديد قواعد وإجراءات حجز وتوريد الضريبة وتقديم الإقرار ربع
مادة (١٦)	السنوى للمرتبات .
مادة (١٩)	تحديد قواعد وإجراءات توريد الضريبة إذا كان صاحب العمل غير
مادة (٣٠)	مقيم فى مصر.
مادة (٣٥)	تحديد القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة .
	تحديد طرق التحاسب وفقاً للسعر المحايد .
مادة (٤٠)	تحديد التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها
	مستنديا فى ضريبة المهن التجارية .
مادة (٤٤)	تحديد الدفاتر المنتظمة لأغراض التحاسب الفعلى فى ضريبة
	إيرادات الثروه العقارية .
مادة (٥٠)	إصدار النموذج المحدد لبيان العقارات والأراضى المملوكة فى حاله
	زيادة صافى الإيرادات عن الشريحه المعفاه .
مادة (٦٢)	قواعد تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج لشركات
مادة (٦٣)	استصلاح أو استزراع الأراضى .
مادة (٦٤)	تحديد نموذج الطلب والمستندات المرفقه لتطبيق نظام الدفعات
مادة (٧٢)	المقدمه .
مادة (٧٢)	تحديد النموذج والإجراءات لسداد الدفعات المقدمة .
مادة (٧٤)	تحديد الإجراءات المتبعه لتقديم الطلب بالعدول) عن نظام الدفعات
مادة (٧٥)	المقدمة .
مادة (٧٨)	تحديد مواعيد توريد المبالغ المحصله تحت حساب الضريبة .
	تحديد مواعيد توريد المبالغ المخصومه تحت حساب الضريبة .
مادة (٧٨)	تحديد بيانات الأخطار والمستندات المؤيده له فى حاله الأخطار عن
مادة (٨١)	بدء النشاط .
	تحديد البيانات التى تتضمنها البطاقه الضريبية .
مادة (٨٢)	تحديد اسس الأخطار عند منح التراخيص لمزاولة أى تجاره أو
مادة (٩٠)	صناعه أو حرفه أو مهنه .
مادة (١٠٣)	تحديد الدفاتر والسجلات التى يلتزم الممولون بإمساكها .
	تحديد قيمة الرسم المقابل لتحديد المصلحة الموقف الضريبى
مادة (١١٩)	للممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل أو
	مغادره البلاد نهائياً .
	تحديد نموذج الإقرار الضريبى السنوى .
	نموذج إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها .
	تحديد اسماء العاملين بالمصلحة الذين له حق توقيع المطالبات
	لتحصيل الضريبة غير المسدده ومقابل التأخير .
	تحديد قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل بها .

ثانياً : مواد محاله لإصدار قرارات من وزير الماليه

رقم المادة بالقانون	الموضـــوع
مادة (١٨)	تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل
	الضريبية على أرباح المنشآت الصغيرة .
مادة (٣٣)	تحديد أسس محاسبة مبسط لتحديد صافى الإيرادات للمهن غير
	التجارية والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها اهلاكات
مادة (٣٨)	الأصول
مادة (٤٣)	تحديد أعمار اشجار الفاكهه لاعتبارها منتجة وأنواع المحاصيل
مادة (٥٢)	البستانية .
	تحديد المعايير الاسترشاديه للتاريخ الذى تعتبر فيه الأراضى
مادة (٥٦)	الصحراويه منتجه .
مادة (٥٩)	تحديد الشركات التى تباشر نشاط التمويل والمستثناه من تطبيق
مادة (٥٩)	نص المادة(٢) المتعلقه بالعوائد المدينه .
مادة (٦٦)	تحديد الإتاوات التى تدفع للخارج لخدمة الصناعة .
مادة (٦٧)	تحديد النسب التى تخصم تحت حساب الضريبة للنشاط التجارى
مادة (٦٨)	والصناعى .
مادة (٦٩)	تحديد الجهات والمنشآت الأخرى الملزمة بخصم الضريبة .
مادة (٧٠)	تحديد نسبه التحصيل تحت حساب الضريبة فى حاله التراخيص .
مادة (٧١)	تحديد نسب التحصيل تحت حساب الضريبة للسلع المستورده .
مادة (٧٨)	تحديد نسب التحصيل تحت حساب الضريبة للمجازر .
	تحديد نسب التحصيل تحت حساب الضريبة بالمرور .
مادة (٩٥)	تحديد نسب الخصم تحت حساب الضريبة للمهن غير التجارية .
	تحديد نسب التحصيل تحت حساب الضريبة للمحامين والأطباء .
مادة (٩٩)	تنظيم امساك الحسابات الإلكترونية وضوابط التحول من نظام
	الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية .
مادة (١٠٧)	الأذن لموظفى المصلحه ممن لهم صفه الضبطية القضائية بالدخول
مادة (١١٤)	لمقار عمل الممول خلال ساعات العمل دون اخطار سابق .
مادة (١١٥)	احقيه طلب اطلاع العاملين على بيان بحسابات العملاء وودائعهم
مادة (١١٩)	وخزائنهم من رئيس محكمة استئناف القاهرة .
مادة (١٢٠)	إصدار أمر الحجز على أموال الممول خلاف أمواله المودعه بالبنوك
مادة (١٢٠)	.
مادة (١٢٠)	أحقيه اسقاط كل او بعض الضرائب ومقابل التاخير .
مادة (١٢٤)	احقيه إصدار صكوك ضريبية ذات عائد معفى من الضرائب .
مادة (١٢٦)	تحديد الوسائل الإلكترونية لإدارة عمل اللجان الداخلية ولجان الطعن
مادة (١٣٨)	.
مادة (١٤٢)	تشكيل لجان الطعن .
	تعيين الأعضاء الاحتياطيين للجان الطعن .
مادة (١٤٨)	تحديد لجان الطعن الدائمة وبيان مقارها وإختصاصها المكانى
	ومكافأتها .
	تحديد الحالات الإضافية لتصحيح الربط النهائى .
	إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام
	القانون .

	التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة ١٣٨. ترشيح ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين للمجلس الأعلى للضرائب . وضع نظام خاص لإثابه العاملين بالمصلحة .

<u>ثالثاً : مواد الإحالة إلى رئيس مصلحة الضرائب المصرية</u>

رقم المادة بالقانون	الموضوع المحال للائحة التنفيذية
مادة (٩٠) مادة (٩٦) مادة (١٠٧) مادة (١٠٧) مادة (١٢٤) مادة (١٢٧)	حق ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لإستحقاق الضريبة . أحقية مد المدة المتعلقة بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات . أحقية الحجز على الأموال إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع بطلب يقدم لقاضى الأمور الوقتية . أحقية رفع الحجز عن الأموال المحجوزة . تشكيل لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى وتحديد إختصاصها ومقرها . إصدار قرار بشأن بيان موقف المعاملات التى لها آثار ضريبية مؤثرة لدى الممولين .

وإلى جانب مواد الإحالة سالفة الذكر فهناك مواد إحالة أخرى لمكلفين أخرين وهى ما يلى:-

١- <u>مادة ١٣٩</u> إصدار قرار من رئيس الجمهورية بإنشاء المجلس الأعلى للضرائب .

٢- <u>مادة ١٤٢</u> إصدار قرار من رئيس مجلس الوزراء بتشكيل المجلس الأعلى للضرائب .

٣- <u>مادة ١٤٢</u> ترشيح شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين لإثنان من المحاسبين القانونيين للمجلس الأعلى للضرائب .

٤- <u>مادة ١٤٢</u> ترشيح وزير العدل لأحد رجال القضاء للمجلس الأعلى للضرائب .

٥- <u>مادة ١٤٢</u> ترشيح المجلس الأعلى للجامعات لأحد أساتذة الجامعات للمجلس الأعلى للضرائب .

٦- مادة ١٤٢ ترشيح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات لأحد وكلاء الجهاز للمجلس الأعلى للضرائب .

٧- مادة ٧٦،٧٧،١٠٧،١٠٨،١٠٩ المتعلقة بجهات منح التراخيص وقاضى الأمور الوقتية وأقلام كتاب المحاكم والأشخاص العامة والخاصة القائمة بحجز مبالغ تحت حساب الضريبة .

والمتفحص فى نصوص القانون واللائحة يجد أن اللائحة قد خرجت عن مقتضيات طبيعتها ونطاق تكليفها فى جوانب عديدة فنية وليست تنظيمية أو إجرائية أهمها :-

١- **مادة (٩) من الكتاب الثانى بالباب الأول** والمتعلقة بالشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة وقدرها ٥٠٠٠ جنيه حيث أجازت خصمها دون تخفيض للمول المقيم ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاط الفترة الضريبية بأكملها .. أى أنه لا يتم تنسيبها .

٢- **مادة (١٥) من اللائحة التنفيذية** والتى استحدثت مفهوماً جديداً لجهة العمل الأصلية والتى لايرى الباحث مبرراً جوهرياً لإعادة توزيع الأدوار بين جهتين للعمل يعمل بهما الموظفسوى إضافة تعقيدات فى التطبيق العملى دون مبرر .

٣- **مادة (٣٢) من اللائحة** والتى استثنت عوائد السندات التى طرحت فى إكتتاب عام من العوائد غير المعتمدة ضريبياً طبقاً لنص المادة ٢٤ بند (٥) من القانون .

٤- **مادة (٣٤) من اللائحة** والتى خالفت أحكام المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فبينما أشارت المادة ٢٦ لإضافة قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض للأرباح الخاضعة للضريبة ، نصت المادة ٣٤ من اللائحة على إضافة الرصيد الناتج من المعادلة المتعلقة بتحديد رصيد كل مجموعة أصول + الإضافات – الإستبعادات .

٥- **مادة (٣٥) من اللائحة** والتى ضيقت نطاق تطبيق ميـزة تعجيـل الإهـلاك لقصرها على مجال الإنتاج الصناعى فقط رغم أن المادة ٢٧ مـن القـانون وسعت مدى الميزة لتشمل أى استثمار فى مجال الإنتاج بما يشتمل بطبيعـة الحال على الإنتاج الصناعى والخدمى والمعنوى المتعلـق بحقـوق الملكيـة الفكرية .

٦- **مادة (٥٤) من اللائحـة** والتى وسعت نطاق تطبيق المادة ٤٨ بند (١) مـن القانون لتشمل الأشخاص الإعتبارية الشركات التى تباشر نشاط مهنـى كمـا حددت وعائها على أسـاس نقـدى للإيـرادات وعلـى أسـاس إسـتحقاق للمصروفات وهو تحديد مستحدث لم يرد فى صلب القانون .

٧- **المادة (٥٨) من اللائحه** والتى قصرت المقصود بحقوق الملكية للأغـراض الضريبية الوارده فى الماده (٥٢) بند (١) من القانون علـى نطـاق معـين خرجت فيه عن العرف المحاسبى كما يلى :-

أ- استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة للاحتياطيات فى حاله عـدم خضـوعها للضريبة .

ب- قصر خصم الخسائر المرحلة على الأرباح المرحلة والاحتياطيات .

٨- المادة (٦٠) من اللائحه والتى عالجت مخصصات البنوك معالجـة تختلـف تماماً عما ورد فى المادة (٥٢) فقره (٢) بند (١) ، فبينما حددت الماده ٥٢ الجزء المعتمد من مخصصات البنوك ضريبياً بنسبة ٨٠% بما يعنى اخضاع ٢٠% منه للضريبة ، اعتبرت اللائحه التنفيذية أن نسبة الـــ٨٠ % الحـد الأدنى ونصت على أن :

"وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ ٨٠% المحمله ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يتم خصم هـذه الزيـادة مـن المخصصـات المكونه السابق خضوعها للضريبة "

٩- **المادة (٥٠) مـن القـانون ومعالجـة الإعفـاءات الـوارده بهـا فـى الإقـرار الضـريبى** فبينما أدرجت المادة (٥٠) من القانون الإعفاءات كلها فى مـاده واحده نجد أن الإقرار الضريبى عالج الخسائر المرحلة للأمـام بحيـث أدرج

الأعفاء المتعلق بنتائج التعامل فى الأوراق المالية فى مرحلة سابقة على خصم الخسائر وباقى الإعفاءات فى مرحلة لاحقه بما يعطى حصانه للأولى ويجعل الحصول عليها مؤكداً فى حين نجد أن الثانيه معرضه لاحتمال اهدارها كليا أو جزئيا تبعا لقيمة الخسائر المرحلة .

١٠- **القواعد والتعليمات العامة رقم ٢ لسنة ٢٠٠٧** الصادرد فى ٢٠٠٧/٥/٨ والتى هى مجرد تعليمات لم ترقى لمرتبه القرار الوزارى أو نص اللائحه ومع ذلك **استحدثت فى غرابة شديده** تطبيق سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى على حالة حساب السعر المحايد بمناسبة تحديد الربح الخاضع للضريبة فى حالة قيام الأشخاص المرتبطين بوضع شروط فى معاملاتهم الماليه تختلف عنها فى حاله الأشخاص غير المرتبطين طبقاً لنص الماده ٣٠ من القانون وهو مالم يرد فى القانون ولا حتى الماده ٣٩ من اللائحه التنفيذية .

وفى مجال ضريبة المبيعات نجد الأمثلة التاليه :-

١- اتجاه ادارات مكافحه التهرب الضريبى [1] لإخضاع السلع الراسماليه المرهونه لدى أحد البنوك للاقتراض بضماتها لاعتبارها أن الرهن التجارى للسلع الرأسمالية يعد تصرفاً قانونياً خاضعاً للضريبة بما ينطبق عليه أحكام المادة ٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والتى تنص على أن " تستحق الضريبة بتحقق واقعه بيع السلعه ويعتبر فى حكم البيع استعمال السلعه فى أغراض خاصه أو شخصية **أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية** " وهو ما انتهى لعدم صحته وعدم انطباق هذا التوصيف على الرهن التجارى للسلع الرأسمالية لأن المقصود بالتصرف القانونى هو التصرف الناقل للملكية بشقيها (حق الرقيه + حق الانتفاع)، والمقصود هنا بالتصرف القانونى حالات مثل التبرع أو الهبه فى

---

(١) د/اسامه على عبد الخالق ، " <u>المعامله الضريبية لنشاط توريق الأصول فى ظل أحكام التشريع الضريبى المصرى (المشكلات والحلول)</u>" المؤتمر الضريبى الثامن للجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب – القاهرة الفترة من١-٧ ديسمبر ٢٠٠٣ – دار الدفاع الجوى ص٣٤،٣٥ .

حين أن الرهن التجارى هو مجرد إجراء تحفظى [١] لا يصاحبه تسليم للسلعه أو التنازل عنها ولا يخرج عن كونه الحصول على قرض بضمان هذه السلع الرأسمالية والتى تستحوذ عليها الشركة بالكامل وتستخدمها فى الإنتاج وتحمل اهلاكاتها على قائمة الدخل وتنعكس قيمتها ضمن ممتلكات الشركة بالميزانية أى أنها تتوافر لها كل ظواهر الملكية .

٢- ما يتعلق بالأنشطه المتعلقة بالأعمال الفكرية والذهنية [٢] والتى هى إحدى حقوق الملكية الفكرية والتى لا تخضع بطبيعتها لضريبة المبيعات باعتبارها ليست سلعاً مصنعاً وليست من خدمات الجدول رقم (٢) ومع هذا فإن خطاب إدارة البحوث بمصلحة الضرائب على المبيعات الصادر فى ١٩٩٧/١٠/١٢ قد أضاف معياراً آخر للخضوع وهو معيار خضوع التابع بخضوع المتبوع أو خضوع الفرع بخضوع الأصل ومن ثم فإن الخدمات الاستشارية وأعمال الجسات وأبحاث وتحليل التربة تخضع للضريبة إذا وردت فى عقد مقاوله ولا تخضع إذا وردت منفرده.

وهذا التزايد فى اللائحه التنفيذيه (فى الأمثله السابقه على سبيل المثال) رغم أنه فى راينا قد عالج بعض أوجه القصور وعدم الموضوعيه فى صياغة القانون كما هو الحال فى حالات الإهلاك وتغيير الشكل القانونى ، إلا أن المبدأ القانونى أصلاً يرفض هذا التزايد لأسباب عديده أهمها :-

أ- أنه يمثل ممارسة وتوسع من السلطه التنفيذية بما يجور على السلطه التشريعية .

ب- أنه يثير نزاعات ضريبية نتيجة لما قد يثيره من الدفع ببطلان هذه النصوص .

---

(٢) راجع أحكام القانون التجارى مادة ١١٩ من القانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ وأحكام القانون المدنى فيما يتعلق بالرهم العقارى للمواد من ١٠٩٦ - ١١١٤ .

(٣) د/اسامه على عبد الخالق ، "الضريبة العامة على المبيعات فى ضوء أحدث التعديلات" بدون ناشر ، ٢٠٠٤- ٢٠٠٥ ص٨٥ .

ج-أنه أثار بعض التعقيدات فى معالجة بعض الحالات كما هو الحال فى حاله تعريف جهة العمل غير الأصلية .

د-أنه يؤثر على تطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٤ أو الدولى رقم ١٢ وعلى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله وأعباء الإفصاح المحاسبى والأعباء الدفترية للأغراض الضريبية ذلك أن أى تزايد يحدث فى الحالات السابقة يؤثر على طبيعة الفروق الضريبية الناشئة وما يتبعها من أثار فعلى سبيل المثال فيما يتعلق بمخصصات البنوك نجد أن :

د/١ – طبقاً للقانون يتم معالجة نسبة الـ ٢٠% على أنها فروق ضـريبية دائمـة مؤجبه تؤدى لزيادة وعاء الضريبة من ناحية وتمثل تنازل من البنك للدولـة عـن حقوقه فى الضرائب عن هذه النسبة ولا تتطلب ايه تتبع بل يقتصـر أثرهـا علـى واقعة النشاة دون واقعه الانعكاس وعلى سنة النشأه دون غيرها ولا تحتـاج إلـى امساك أية دفاتر للأغراض الضريبية ويقتصر تأثيرها على نفقة ضـريبة الـدخل عند الإفصاح المحاسبى ولا ينشأ عنها بالتالى ايه ضرائب مؤجله ومن ثم لاتـؤثر على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجله بالميزانية .

د/٢ – وطبقاً للائحه التنفيذية تعد نسبة الـ ٢٠% بمثابة فروق ضـريبية مؤقتـه ينشأ عنها اصول ضريبية مؤجله ومن ثم يكون لها واقعـة أخـرى هـى واقعـة الانعكاس أو الاسترداد عندما يتم استخدام المخصص المكون والسـابقه خضـوعه للضريبة كاملاً مما يتطلب الإفصاح عنها بالميزانية والتغير فيها فى ضريبة الـدخل وإمساك دفاتر للتتبع للأغراض الضريبية .

<u>المحور الحادى عشر : المعاملة الضريبية العادلة والمتكافئة لأطراف المنظومة الضريبية على حد سواء دون الكيل بمكيالين .</u>

يؤدى التزام المشرع الضريبى بإقرار معاملة عادلة لكل مـن الإدارة وكـذلك المحاسبون والممولون إلى أحداث استقرار وتوازن نفسى بين كل الأطراف ذو العلاقة ، ومن ثم فالإدارة الضريبية سـتعيد النظـر فـى اسـتخدام سـلطاتها والممولـون

والمحاسبون سوف يستشعرون بوجود مظله حمايه يعملون فى نطاقها أمنين من عدم الكيل بمكيالين .

ومن صور المعاملة الضريبية العادلة ما يلى :-

١- ماورد فى المادة ١١٠ ، ١١٢ من القانون ٩٠ لسنة ٢٠٠٥ من احتساب مقابل تأخير لطرفى التعامل (مصلحة الضرائب / الممولين) فى حاله تأخر أى منهما عن سداد مستحقات الطرف الآخر.. حيث طبق فى الحالتين معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير وإن كان المشرع خصم من هذا المعدل ٢% عند إجراء الحسبه لصالح الممولين.

٢- ماورد بالماده ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من تشكيل لجان الطعن والتى تتضمن عضوية أثنين من موظفى المصلحة وأثنين من المحاسبين من ذوى الخبرة بما يجعلها لجنة محايده ويضفى على قراراتها القبول والاقتناع .

ومن صور المعاملة الضريبية غير العادلة مايلى :-

١- ما نصت عليه الماده ٣٢ فقره ٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والتى أجازت احتساب ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف فى المائه من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل اسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحدده للسداد ومع هذا لم يقابل هذا النص أحقيه المسجلين فى احتساب مقابل تأخير مماثل فى حالة تأخر المصلحة عن رد مستحقات المسجلين طبقاً لحكم المادة ٣١ من القانون فيما يتعلق بالضريبة المحمله على مدخلات الصادرات أو الضريبة الموردة بالخطأ وذلك بعد مرور مهله الشهور الثلاث المنصوص عليها "

٢- عدم وجود أيه عقوبات مهما كانت درجاتها على موظفى المصلحة ممن لهم صفه الضبطية القضائية فى حاله إفشائهم للأسرار التى يطلعون عليها طبقا لحكم المادة ١٢٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المحور الثانى عشر : الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية [١]

يقصد بالمخاطر الضريبية كل من :-

أ- مخاطر المتأخرات الضريبية .

ب- مخاطر الفحص الضريبى الشامل .

ج- مخاطر تناقص القيمة الحالية للحصيلة الضريبية بفعل عاملى التضخم وتغير سعر الصرف.

د- مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية .

هـ- مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبى .

و - مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط وتحصيل الضريبة .

ز - مخاطر عدم وجود إليه للرقابه الذاتيه لمنع التواطؤ والفساد .

ويمكن للمشرع الضريبى معالجه تلك المخاطر باتباع الأساليب التالية :

أ- مخاطر المتأخرات الضريبية : من خلال إقرار مبدأ التصالح الضريبى من ناحية وفرض غرامات التأخير على المبالغ غير المسددة وحق المصلحة فى توقيع الحجز التنفيذى على ضريبة الإقرار المستحق .

الجدير بالذكر أن قيمة هذه المتأخرات الضريبية طبقاً لإحصاءات المصلحة المعلنه فى يونيو ٢٠٠٧ تبلغ (٦٢) مليار جنيه مصرى وهو ما يعادل حجم العجز فى الموازنة العامة للدوله فى مصر ؟

---

(١) د/اسامه على عبد الخالق ، "مدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبى المصرى فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى طبقا للمعايير المحاسبية ومفاهيم الحوكمة" مؤتمر الشفافية والإفصاح نحو مناخ أفضل للاستثمار بالدول العربية الذى تعقده جمعية الضرائب المصرية بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبين القانونيين ومركز المديرين بوزارة الاستثمار - القاهرة ٤-٥ نوفمبر ٢٠٠٦ - القاهرة .

ب- <u>مخاطر الفحص الضريبى الشامل</u> : من خلال الأخذ بأسلوب الفحص بالعينه بما يحقق الإسراع فى الفحص أولا بأول وعدم تأخر الحصيلة الضريبية ،وطبقاً لأسس الفحص بالعينه التى صدر بها قرار وزير الماليه فى يونيو ٢٠٠٧ فقد شملت الأسس والقواعد الآتية :-

١- مراعاه مدى خطوره نوع النشاط.. وهو ما يعنى دخول النشاط الخطر فى الفحص وعادة يقصد بالخطوره هنا القدره على التهرب الضريبى وإخفاء النشاط أو التخطيط لتجنب الضريبة.

٢- مدى التزام الممول بتقديم الإقرار الضريبى فى مواعيده مع إعداده طبقاً للقواعد والأسس والإجراءات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واللائحه التنفيذية .

٣- مدى الالتزام بتوثيق الإقرار مستندياً وامساك دفاتر منتظمة .

٤- مدى الالتزام بأداء مبلغ الضريبة المستحقه طبقا للإقرار .

ويستنتج مما سبق أن العينة سوف يشملها كل الممولين من الأشخاص الطبيعيين الذين لا يمسكون منتظمة تشجيعاً على الإمساك لهذه الدفاتر ولا شك أنه سيراعى فى الاختيار أيضا مايلى:-

١- السيرد الذاتيه لملف الممول ومدى الثبات النسبى لنسبة مجمل الربح خلال السنوات ما قبل وما بعد تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٢- التغيرات التى قد تحدث فى البنود المؤثره جوهريا على وعاء الضريبة مثل الأصول الثابتة واهلاكاتها والمخصصات بأنواعها والاستثمارات .

٣- الأنشطة الخاسره للتحقق من أسباب نشأه واستمرار الخسائر .

ج- <u>مخاطر تناقص القيمة الحاليه للضريبة بفعل عاملى التضخم وتغير سعر الصرف</u> : وذلك من خلال إقرار مبدأ التصالح الضريبى من ناحية واختصار إجراءات ربط وتحصيل الضريبة ومددها الزمنية وإجراء الفحص الضريبى أولا بأول من خلال اتباع اسلوب الفحص بالعينة .

د- <u>مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية</u> : وذلك من خلال تهيئة المناخ العام لإعادة جسور الثقة والتعاون بين الممولين ومصلحة الضرائب ومراقب الحسابات وإتاحة دور أكبر لمراقبى الحسابات من خلال التشريع الضريبى الجديد .

هـ- <u>مخاطر عدم موضوعيه نصوص التشريع الضريبى</u>: النص الموضـوعى كمـا سبق ذكره هو النص المحدد والواضح غير الغامض الـذى لايحتمـل أى لـبس أو تأويل والقابل للتطبيق العملى والذى لاينشأ عنه أى فروق جوهريـة عنـد تطبيقـه بمعرفه الممولين ومراجعته بمعرفة الإدارة الضريبية .

ومن أمثلة النصوص غير الموضوعية ما يلى :

هـ/١ – تشعب النصوص المتعلقة بمعالجة العوائد المدينة : فالأحكام المتعلقة بمعالجة العوائد المدينة وتناثر أحكامها فى القانون واللائحة التنفيذية يؤدى لصعوبة المعالجة الصحيحة لتحديد العوائد الواجبة الخصم ضريبياً .

هـ/٢ – وفيما يتعلق أيضاً بمعالجة العوائد المدينة ، وعند تعريف القروض والسلفيات الداخله فى بسط نسبة متوسط القروض إلى متوسط حقوق الملكيه ويلاحظ أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية قد استندا للقوائم المالية المعدة طبقا للمعايير المحاسبية كاساس لقياس هذه النسبة مما يثير التساؤل التالى :

"ماهو موقف الالتزامات الضريبية المؤجله الناشـئة عـن تطبيـق المعيـار المحاسبى الدولى رقم ١٢ أو المصرى رقم ٢٤ والتى تمثل قرضا أو تحويلا ممنوحـا من الخزانة العامة باعتبارها إحدى صور السلفيات أو التمويل الوارده فى نص المادة ٥٨ من اللائحه التنفيذية ؟

فهل ينطبق على هذه الالتزامات مفهوم القروض عند تطبيق النص عملياً .

فى راينا أن هذه الالتزامات الضريبية المؤجلة لا تدخل فى بسط النسبه لأنها من ناحية تمثل قرضا حسنا بدون فوائد من الخزانه العامة، وأيضا لأن المادة ٥ مـن اللائحه قد اشترطت فى القروض والسلفيات التى تدخل فى المعالجة أن يترتب عليهـا تحميل الشركة أعباء فوائد مدينة .

وفى رأينا أيضا أن هذه المعالجة هامه حتى لاتكون معوقـة لتطبيـق هـذا المعيار والوفاء بمتطلبات الإفصاح المحاسبى .

هـ/٣ – النص المتعلق بتحديد جهه العمل الأصلية فى أحكام المادة ١٥ فقره ٣-٤ من اللائحة التنفيذية والتى أحدثت لبساً فى تحديد كيفية التطبيق السليم لهذه المعالجة .

هـ/٤ – النصوص المتعلقه بمعالجة بند الإهلاك ضريبياً والواردة فى نصوص المواد ٢٥ ، ٢٦ من القانون والمواد ٣٣، ٣٤ من اللائحة التنفيذية خاصة فيما يتعلق باحتساب اساس الإهلاك وكذلك الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة .

هـ/٥ – النصوص المتعلقة بالعقود طويلة الأجل والواردة فى نص المادة ٢١ من القانون والمادة ٢٧ من اللائحه سواء من حيث :

- تحديد الرباح على مستوى المنشاة ككل كما جاء فى صدر المادة ٢١ أم على مستوى أرباح كل عقد كما جاء فى باقى نص المادة .
- ترحيل الخسائر الضريبية للخلف أو للأمام على مستوى المنشأة ككل كما جرى العرف دائماً أم على مستوى كل عقد .

هـ/٦- النص المتعلق بالمادة ١٣٦المتعلقة بالعقوبات فى حالة إختلاف الضريبة المقررة عن ضريبة الإقرار وما إذا كان المقصود بالنسبة أن تحسب من الضريبة أم مبلغ الفرق الذى لم يدرج .

ولا شك أن عدم موضوعية هذه النصوص سيترتب عليها تصاعد المنازعات الضريبية .

و- <u>مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط وتحصيل الضريبة :</u>

وقد سعى المشرع الضريبى لتحقيق ذلك من خلال :

- عدم إجازة فحص عناصر سبق فحصها إلا بتكشف حقائق جوهرية .
- إتباع أسلوب الفحص بالعينة بديلاً عن الفحص الشامل .
- قصر إجراءات الأخطار على نموذج ضريبى واحد يتم الإعتراض عليه .

ز- <u>مخاطر عدم وجود آلية للرقابة الذاتية لمنع التواطؤ والفساد إن وجد ، ومن أمثلة مكافحتها ما يلى :</u>

ز/١- إيجاد آلية لمنع التواطؤ والفساد :

وذلك من خلال ما يلى :

- تحجيم سلطات المأمور الفاحص فى ظل القانون الجديد بما يؤدى لمنع أو تقليل إحتمالات التواطؤ بينه وبين الممول كما هو الحال فى تحديد الفحص

بالعينة وتحديد نسبة المصروفات غير المؤيدة بمستندات بقاعدة حكمية ٧% من المصروفات الإدارية المؤيدة بمستندات .

- تغليظ العقوبات لكل من الممول ومراقب الحسابات لدرجة العقوبة البدنية بما يؤدى مع إختلاف المصالح إلى توليد رقابة ذاتية من كلا الطرفين على الآخر .

ز/٢- إيجاد آلية لتحقيق كفاءة القياس والإفصاح المحاسبى من خلال :

١- بالأخذ بمعايير المحاسبة المصرية بما يؤدى لفرض رقابة على القياس والإفصاح المحاسبى .

٢- التشجيع على الأخذ بمفاهيم حوكمة الشركات والسعى بجعلها إلزامية .

المحور الثالث عشر : البساطة والبعد عن التعقيد وإجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة

ويحقق هذا المحور هدف الإنسيابية والبساطة وخفض حجم الوقت والجهد المطلوبين لإتمام إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة .

ولا شك أن هذا الهدف يتطلب لتحقيقه عدة عناصر منها :-

١- غلبة الفروق الضريبية الدائمة عن المؤقتة الناشئة عن تطبيق نصوص وأحكام التشريع الضريبى .

٢- موضوعية نصوص التشريع الضريبى بما يسهل من إتمام الفحص دون منازعات .

٣- تعميم العمل بمعايير المحاسبة المصرية فيما صدر منها والدولية فيما لم يصدر لتكون مرجعية يحتكم إليها عند حدوث خلاف فى القياس والإفصاح المحاسبى .

٤- عدم إجازة فحص عناصر سبق فحصها إلا بتكشف حقائق جوهرية .

٥- تفعيل الفحص بالعينة وإستقرار وإنسيابية العمل وقبولها فى المجتمع الضريبى .

٦- خفض حجم الإخطارات وإجراءاتها ومن ذلك ما أخذ به القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بجعل الإخطارات مقصورة على النموذج رقم ١٩ ضرائب وهو الذى يتم الإعتراض عليه .

<u>المحور الرابع عشر : فرض عقوبة على كل إخلال بالتزام ضريبى مع تناسب العقوبة مع درجة الجرم وشمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية دون تمييز</u>

يستهدف هذا المحور تحقيق ثلاثة عناصر هى :-

١- ضرورة وجود عقوبة على كل إخلال بالتزام ضريبى .
٢- تناسب العقوبة مع درجة الجرم .
٣- شمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية دون تمييز .

وبالنسبة للعنصر الأول فمن الضرورى أن يقترن كل إلتزام ضريبى بعقوبة ملائمة ومباشرة فى حالة الإخلال به ومع هذا فقد خرج المشرع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن هذه القاعدة حينما ألزم فى المادة ١٧ بالعمل بأحكام معايير المحاسبة المصرية ومع هذا لم يرد بالعقوبات أية عقوبة تسرى فى حالة الإخلال بها .

وبالنسبة للعنصر الثانى فمن الضرورى تناسب العقوبة مع درجة الجرم ، ومع هذا نجد مثلاً أن المادتين ١٣٣،١٣٥ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد عاقبت الممول بالحبس والغرامة وإعتباره متهرباً فى حالة تقديم الإقرار الضريبى مستنداً إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات مصطنعة أو بما يخالف حقيقة الدفاتر الغير معلنة فى حين أن عقوبة الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبى كاملاً غرامة تتراوح بين ٢٠٠٠-١٠٠٠٠ جنيه .

وبالنسبة للعنصر الثالث نجد أنه لا توجد فى العقوبات أية عقوبة ولو باللوم على مندوبى الضبطية القضائية فى حالة إفشاءه للأسرار التى أطلع عليها بحكم السلطة التى منحها القانون رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥ له وحظر على الممولين أو الغير الإمتناع عن إطلاعه عليها وقرر عقوبات على من يعوق هذا الإطلاع .

المحور الخامس عشر : المساواة فى المعاملة الضريبية لنفس عناصر الإيرادات أو التكاليف ذات المركز الضريبى الواحد فى الإقرار الضريبى

يقصد بذلك معالجة البنود ذات الطابع الواحد والمركز الضريبى الواحد بذات المعالجة فى الإقرار الضريبى .

فعل سبيل المثال فيما يتعلق بالإعفاءات نصت المادة (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يعفى من الضريبة ما يلى :-

أ- بند (٨) – ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة عن إستثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

ب- بند (٩) – العوائد التى تحصل عليها الأشخاص الإعتبارية عن الأوراق المالية التى يصدرها البنك المركزى المصرى أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك إستثناءاً من حكم المادة (٥٦) من القانون .

ورغم ورود هذين البندين فى الإعفاءات فى مادة واحدة إلا أن معالجتهم فى الإقرار الضريبى جاءت مختلفة وفى موقعين مستقلين خاصة فى حالة تحقيق الشركة خسائر ضريبية مؤجلة ومع مراعاة أن تلك الإيرادات المعفاه قد أدرجت جميعها فى قائمة الدخل من الناحية المحاسبية ، ونجد أن :-

أ- تم تجميع إعفاء العوائد المتعلقة بالبنك المركزى مع غيرها من الإعفاءات مثل أرباح وتوزيعات صناديق الإستثمار والتوزيعات الناتجة مم المساهمة فى أشخاص إعتبارية مقيمة أخرى وعوائد السندات المقيدة فى البورصة والمصدرة من الدولة أو شركات الأموال والتوزيعات على أسهم رأس مال الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وعلى حصص رأس المال فى الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وإستبعادها فى الإقرار الضريبى **بعد معالجة الخسائر المرحلة للأمام** مما قد يؤثر على إمكانية الحفاظ على تلك الإعفاءات ضريبياً كلياً أو جزئياً حيث تم تجميعها

مع الزيادة فى العوائد الدائنة المعفاه أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة فى جدول رقم (٤١٤) بالإقرار وخصمها فى نهايته .

ب- وعلى العكس من ذلك فقد استثنى المشرع الضريبى إعفاء ناتج التعامل فى الأوراق المالية حيث أجاز المشرع خصمه وإستبعاده بالإقرار الضريبى فى مرحلة سابقةعلى معالجة الخسائر المرحلة وقبل الوصول إلى صافى الربح المعدل مما يعطى لهذا الإعفاء حصانة فى التمتع به دائماً بنسبة ١٠٠% وهذا التمييز وهذه الحصانة ولا شك تشجع على التعامل فى هذه الإيرادات .. ولكن هذه التفرقة فى المعالجة الضريبية لم ينص عليها فى التشريع الضريبى ذاته .

<u>المحور السادس عشر : تفعيل عوامل الرقابة الذاتية كالمعايير المحاسبية وحوكمة الشركات وتوفير حوافز ضريبية للتشجيع على إعتناقها وتوحيد المصالح الضريبية لسهولة حصر الممولين</u>

ومن عوامل الرقابة الذاتية ما يلى :-

١- **توحيد المصالح الضريبية فى مصلحة واحدة** هى مصلحة الضرائب المصرية الأمر الذي يمكن من توحيد البيانات الضريبية المقدمة من قبل الممولين للمصلحة وعدم التلاعب أو التضارب فى البيانات المقدمة لكل فحص وكل ضريبة على حدة ومن هنا يسهل إجراء الرقابة بين الإقرارات الضريبية المقدمة للدخل والمبيعات والمرتبات ... إلخ ومن هنا يعمل الممول على ضبط أداءه المحاسبى والضريبى ذاتياً منعاً لخضوعه للعقوبات أو الجزاءات .

٢- تفعيل العمل بالمعايير المحاسبية سواء منها المصرية أو الدولية فيما لم يصدر بها معيار مصرى ، ويحقق العمل بهذه المعايير رقابة ذاتية من خلال :-

٢/١- الإحتكام للمعايير المحاسبية عند حدوث أية خلافات فى القياس والإفصاح المحاسبى بين أطراف المنظومة الضريبية .

٢/٢- رفع مستوى الأداء المحاسبى والمهنى بما يضمن سلامة القياس المحاسبى ومن ثم وعاء الضريبة .

٢/٣- شمول الإلزام لكل أطراف المنظومة الضريبية بورود الإلزام فى التشريع الضريبى ذاته .

ويلاحظ فى هذا الصدد أن التشريع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يتضمن عقوبة واحدة مباشرة على عدم الإلتزام بأحكام المعايير المحاسبية بإستثناء العقوبة الواردة بالمادة ١٣٦ من القانون والتى تتراوح بين ٥% إلى ٨٠% من الضريبة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ومع مراعاة أن هذه العقوبة تقتصر على الممول دون المحاسب القانونى .

كذلك فإن إقتصار الإلزام فى المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معايير المحاسبة المصرية دون الدولية يجعل هناك فجوة فى مظلة المعايير التى يحتكم إليها عند الخلاف فى القياس والإفصاح المحاسبى إلى جانب أنها تمثل حالة أخرى من إختلاف التشريع الضريبى مع القوانين الأخرى مثل قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وقرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ والتى تطلبت تفعيل المعايير الدولية فيما لم يصدر به معيار مصرى بعد .

٣- تفعيل العمل بمبادى حوكمة الشركات والذى من خلالها تتحقق الرقابة الذاتية على أداء الشركات ومجالس إداراتها ومن خلالها يتوافر هامش أمان للجميع بما فيهم مراقب الحسابات لوجود ضوابط مالية ومحاسبية وإدارية تمنع ذاتياً وجود الأخطاء المتعمدة .

<u>المحور السابع عشر : ميكنة مراحل العمل الضريبى باستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة</u>

من أمثلة ذلك :-

- إتخاذ الأساليب الإلكترونية وسيلة للإفصاح والنشر عن كل ما تصدره المصلحة من تعليمات .
- إعتماد الوسائل الإلكترونية كوسيلة للتخاطب والإعلان والأخطار وتقديم الإقرارات وسداد الضريبة .
- إعتماد الدفاتر التى تم إعدادها باستخدام الحاسبات الآلية .
- إعتماد الأساليب الإلكترونية كوسائل لإتخاذ إجراءات لجان الطعن .

المحور الثامن عشر : أحكام إستقرار عبء الضريبة على المستهدف بالضريبة وعدم نقل عبئها إلى شخص خاضع تحقيقاً للهدف المالى فى حالة كون الشخص الأصلى المستهدف معفى أو غير خاضع للضريبة

يقصد بذلك ألا يصطنع المشرع الضريبى نصوصاً يستهدف بها تصميم المسارات أو القنوات الضريبية فيما يشبه خريطة التدفق Follow-chart بما يؤدى فى النهاية إلى تحقيق وتعظيم الهدف المالى للضريبة .

ومن الأمثلة التى وردت فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يلى :-

١- حصة العاملين فى الأرباح .

٢- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة .

٣- مقابل حضور المساهمين الجمعية العامة .

٤- الضريبة على أرباح إعادة التقييم بمناسبة الإندماج .

٥- خصم العوائد المدينة من العوائد الدائنة المعفاه أو غير الخاضعة للضريبة .

٦- العوائد المسددة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

فى كل الحالات السابقة يحدث نقل لعبء الضريبة من متلقى الإيراد إلى دافع الإيراد وفى كل الأحوال لا يحدث إستقرار لعبء الضريبة عند دفعها رغم أنها ضريبة مباشرة بل ينتقل عبئها للغير وكأنها تحولت إلى ضريبة غير مباشرة .

المحور التاسع عشر : التشجيع على إمساك الدفاتر المنتظمة وتقديم الإقرار الضريبى

ومن أمثلة التشجيع التى إتبعها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يلى :-

١- فيما يتعلق بالتشجيع على إمساك الدفاتر المنتظمة .

وقد إتبع فيها المشرع أساليب ترغيب عديدة منها :

- إتخاذها أساساً وشرطاً لترحيل الخسائر .
- خفض نسبة المصروفات المعتمدة كما فى المهن الحرة ومن ٢٥% إلى ١٠% فى حالة عدم إمساك الدفاتر .
- إلقاء عبء الإثبات على مصلحة الضرائب فى حالة إستناد الإقرار المقدم إلى دفاتر منتظمة وإعتباره من مراقب الحسابات .

٢- فيما يتعلق بالتشجيع على تقديم الإقرار الضريبى من أمثلة التشجيع عليه ما يلى :-

- إشتراط تقديم الإقرار الضريبى لمنح الممول بياناً بموقفه الضريبى فى حالة التنازل عن النشاط ومغادرة البلاد .
- ربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار الضريبى .
- إشتراط تقديم الإقرار الضريبى للتمتع بالفحص بالعينة .

<u>المحور العشرون : إنشاء القضاء الضريبى المتخصص</u>

لا خلاف على أن المحاسبة الضريبية تتسم بأنها علم ومهنه وخبره ودراسة ومهاره فنية على أعلى مستوى تتطلب الاحتراف بالكامل ولا يصلح فيها الهواه أو أنصاف الحلول ، ولهذا فإن التصدى للعمل بها كمهنه لايؤتى ثماره إلا بعد سنوات من التخصص الدقيق والتمرس خلافاً للمتابعه اليومية للمتغيرات على الساحة الضريبية خاصاً فى ظل دوله ناميه مثل مصر تكثر فيها المنازعات الضريبية ويتطلب الأمر صدور العديد من التعليمات والقرارات الوزارية وأحكام المحاكم سواء للإيضاح والتفسير أو للحسم والتنفيذ ، إلى جانب أنها مجال خصب لتعدد الآراء والاختلاف فى التفسيرات نتيجة عدم توفير الموضوعية السالف الإشاره إليها فى نصوص التشريع أو فى مراحل العمل المحاسبى والضريبى المختلفة .

ولاشك أن وجود هذا القضاء الضريبى المتخصص سوف يسهم عــاجلاً فــى فض المنازعات الضريبية وحسمها فى أقل وقت ممكن مما يحقق مزايا عديده أهمهــا :-

١- سرعة استقرار المراكز المالية والقانونية للممولين .
٢- سرعة تحصيل الضرائب المتأخرة والتى وصلت فى أخر إحصائية لمصــلحة الضرائب إلى ٦٢ مليار جنيه مصرى .
٣- تصفية المنازعات الضريبية أولاً بأول مما يسهم فى تنقيــه أجــواء العمــل المحاسبى والضريبى ويجعل مناخ العمل مشرقاً بلا ريبه .
٤- تهيئة مناخ الاقتصاد القومى لتشجيع جذب الاستثمارات المحليــة والعربيــة والأجنبية .

ويفيد فى هذا المجال أن يتم تعميم الأحكام الصادره للحالات المماثله على كل الممولين دون تعسف من الإداره الضريبية فى تخصيص هذه الأحكام لأصحابها .

ولا شك أن إنشاء هذا القضاء الضريبى المتخصص سوف يعــالج القصــور الحالى فى نظم التقاضى والذى يطيل من أمد النزاع الضريبى فى مصر .

المبحث الثالث

التكامل بين نهج الحوكمة الضريبيه وحوكمه الشركات
فى سبيل تصحيح مسار منظومة العمل
المحاسبية والضريبية فى مصر

يتضح من المبحثين الأول والثانى أن هناك علاقة تكاملية بين كل من نهجــى الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات ، ورغم أن هناك اختلافات بين النهجــين فيمــا يتعلق بالأطراف ذوى العلاقه والأهداف والمحاور أو الركائز وكذلك نطاق السريان أو التطبيق ، إلا أن هناك حلقه وصل بينهما تحدث وتحتم هذا التكامل بين النوعين مــن مناهج الحوكمة .

وتتمثل حلقه الوصل هذه فى الجزء المشترك وحقل العمل المشترك الذى يؤثر ويصب فيه نتائج تفعيل كل من نهجى الحوكمة ، ويتمثل حقل العمل المشترك فيما يلى :-

١- مرحلة العمل المحاسبى

وتشمل هذه المرحلة أعداد القوائم المالية سواء الربع سنويه أو السنويه والتى ينبغى إعدادها طبقاً للمعايير المحاسبية .

وطبقاً لقواعد حوكمة الشركات فقد تم وضع الضوابط المختلفة التى تسبق وتصاحب تلك المرحلة بدءاً من الرقابة والمتابعة على قرارات مجالس الإدارة بالشركات منعاً لاتخاذ قرارات غير مسئولة أو وجود فساد إدارى يؤدى للتلاعب بأرباح الشركة ، والمحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح داخل الشركات .

كما تعمل حوكمة الشركات على تحقيق أعلى درجة من العدالة والإفصاح والشفافية .

وتركز الحوكمة على وجود لجان للرقابة والمتابعه من أهمها لجنة المراجعة الداخلية والتى تعمل أيضاً على تصحيح وضبط العمل المحاسبى بكافة مراحلة ، ويدخل فى نطاق عملها ترشيح مراقب الحسابات طبقاً لعوامل ترجيح تأخذ فى اعتبارها صالح الشركة بالدرجة الأولى .

كما تعمل قواعد الحوكمة على الحفاظ على استقلالية آليه مراقب الحسابات فى تعيينه وتحديد اتعابه وعزله ، وعدم الجمع بين مزاولته لمهنه المحاسبة والمراجعة وايه أعمال استشارية أخرى حفاظاً على استقلاليته .

وطبقاً لقواعد الحوكمة الضريبية نجد أن الإداره الضريبية هى أحد أهم أصحاب المصالح بالشركات والتى يهمها بالدرجة الأولى تعظيم أرباح الشركة وفوائضها لما يؤدى إليه ذلك من تعظيم الحصيله الضريبية من ناحيه ، وتنميتها واستمرارها من ناحية أخرى .

ولهذا فإنه وطبقاً لأحكام الماده ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأحكام الماده ٧٠ من اللائحة التنفيذية وغيرها فإن عمل المأمور الفاحص إنما يمتد ليشمل أيضاً كافة مراحل العمل المحاسبى شاملاً الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقديه طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية . وإن كان هناك حلقه مفقوده بأن هذا الالزام مقصور على المعايير المصريه فقط دون الدولية .

ويمتد هذا الفحص والمراجعة للتحقق من مطابقة القوائم الماليه لقرارات مجالس الإدارة والجمعيات العموميه .

كما يمتد هذا الفحص للتحقق من صحة قياس الربح المحاسبى قبل الضريبة تم احتساب ضريبة الدخل طبقاً لأحكام المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٤ المتعلق بالمحاسبة عن الضرائب بما فيها الضريبة المؤجله وهو ما يستدعى التحقق من صحة الفائض القابل للتوزيع ومن ثم الاحتياطيات ومن ثم حقوق الملكية بالميزانية ومايتبعها من صحة تطبيق شروط اعتماد العوائد المدينة بالإقرار الضريبى ، وصحة احتساب الفروق الضريبية الدائمة والمؤقته وانعكاساتها على أرصده وحركة الضرائب المؤجلة بالميزانية سواء كانت أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة .

وتعمل الحوكمة الضريبية أيضاً على التحقق من سلامة الإفصاح والشفافية الكاملة سواء فى القوائم المالية بأنواعها أو الإقرارات الضريبية .

ولذلك نجد أن أهداف كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات فى هذه المرحلة تتفق فى ضرورة أن تعبر مرحلة العمل المحاسبى عن :

- العدالة فى القياس .
- الشفافية فى المعاملات المالية والقانونية .
- سلامة الإفصاح المحاسبى .
- المسائله عن أخطاء القياس والإفصاح المحاسبى .

<u>٢- مرحلة العمل الضريبى</u>

تبدأ هذه المرحلة منذ إعداد الإقرار الضريبى للشركة وحتى تمام ربط الضريبة وتحصيلها .

وفيما يتعلق بحوكمه الشركات فإن سلامة القياس والإفصاح المحاسبى وسلامة أعداد الإقرار الضريبى تمثل محوراً جوهرياً ليس فقط لمسئولية رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب عن سلامة ما ورد فيهم من بيانات باعتباره الممثل القانونى للشركة ولكن لممارسة مجلس الإدارة لمسئولياته عن الحفاظ على حقوق الشركة من ناحية ومنع حدوث أى محاولات للتهرب الضريبى وضمان أعداد الإقرارات الضريبية المختلفة فى مواعيدها ضماناً لعدم تعرض الشركة لعقوبات عدم تقديم الإقرارات فى مواعيدها .

كما تهتم حوكمة الشركات بدعم عمل مراقب الحسابات الذى يشارك فى التوقيع على الإقرارات الضريبية إلى جانب الممثل القانونى للشركة مما يتطلب إمداده بكافه الإيضاحات والمستندات والحقائق اللازمة لصحة اعداد القوائم الماليه والإقرار الضريبى ، ولاشك أن سلامة موقف مراقب الحسابات تدعم سلامة موقف الشركة .

كما تهتم حوكمة الشركات بمدى كفاءة العنصر البشرى القائم على المعالجات المحاسبية والضريبية وعقد دورات تدريبية لهم فى هذا الصدد .

ولا شك أيضاً أن تقديم الشركة لإقرارتها الضريبية فى مواعيدها مطابقة لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وسداد الضريبة من واقعه مع إمساك الدفاتر المنتظمة أمر يرجح استفادة الشركة من الفحص بالعينة وهو مايرفع عن الشركة أعباءاً ومجهودات كبيرة فى حالة دخولها الفحص الشامل ، وهو ما ينسب لصالح مجلس الإدارة ولا شك .

كما أنه يتيح لها التمتع بنظام الدفعات المقدمة والموافقه على الطلب المقدم منها لذلك .

كما تهتم حوكمة الشركات بالتخطيط الضريبى القانونى الذى ينم عن رغبة وإرادة المشرع الضريبى فى إتاحه عدة بدائل للاختيار بينها ومن ذلك المفاضلة بين اتباع نظام الدفعات المقدمة أو الخصم تحت الحساب .

وفيما يتعلق بالحوكمة الضريبية فلا شك أن لها ذات الاهتمامات سالفة الذكر إذا يتعين بحث السيره الذاتيه الضريبية للشركة لبيان مدى دخولها عينة الفحص من عدمه بما يشتمل عليه ذلك من انتظامها فى الدفاتر وتقديم الإقرار وسداد الضريبة وتحقيقها لنسبة مجمل ربح تتسم بالثبات والاستقرار .

وتهتم الحوكمة الضريبية أيضاً بالتحقق من سلامة تطبيق أحكام التشريع الضريبى عند إعداد الإقرار الضريبى للشركة خاصة فى الصفقات المحاسبية التالية :-

١- الاستثمارات الخارجية .
٢- المعاملات المرتبطة ومدى تطبيق السعر المحايد .
٣- الأصول المهداه .
٤- العقود طويلة الأجل .
٥- الأصول الخاضعة لنظام اساس الإهلاك .
٦- الضرائب المؤجلة (معيار ٢٤ ضرائب)
٧- الإيرادات الناتجه عن أوعية خاضعة فى فترة الأعفاء الضريبى مثل عوائد ودائع البنوك .
٨- تغيير الشكل القانونى .

كذلك تهتم الحوكمة الضريبية بمتابعة مستوى أداء عمل وكفاءة فريق العمل الضريبى بدءاً من المأمور الفاحص وحتى القيادات العليا للتحقق من إلمامها بمتطلبات معايير العمل المحاسبية والضريبية معاً وتصحيح المسار أولاً بأول .

كما أنه ولا شك أن إنشاء مصلحة الضرائب المصرية وتوحيد المصالح الإيرادية معا وتجميع أوعية ضرائب الدخل والمرتبات فى الإقرار وغيرها من إجراءات التوحيد تمكن من تتبع ما يقدمه الممول من إقرارات وعدم قدرته على التلاعب مما يجعله ينضبط ذاتياً ويصحح من أخطاءه سواء فى مراحل العمل المحاسبى أو الضريبى .

نخلص مما سبق إلى أن كافة مراحل العمل المحاسبى والضريبى إنما تـدخل فى اهتمامات كل من حوكمة الشركات والحوكمة الضريبية وأن كلاهما يعمـل علـى التوازى على إصلاح حقل العمل المشترك سواء داخل الشركات ذاتها حيث يكون حقل العمل جماعيا أو داخل البيت الضريبى للإدارة الضريبية ذاتهـا وباسـتخدام أسـلوب التغذية العكسية .

وهذه العلاقة التأثيرية المتبادلة كما يتضح لنا تتصف بأنها تكاملية وليسـت متعارضه كما أنها تسفر عن حدوث إصلاحات متتابعة فى مسـار منظومـة العمـل المحاسبية والضريبية فى آن واحد وهو مايؤدى فى مجمله ومـع التفعيـل الكامـل لمبادئ حوكمة الشركات من ناحية والمحاور الرئيسية للحوكمة الضريبية من ناحيـة إلى إصلاح المنظومة الضريبية .

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

١- صحة الفرض الأول بالبحث ، حيث اتضح أن الآخذ بالمفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية يؤدى إلى دعم العمل بحوكمة الشركات والعكس فى إطار علاقة تأثيريه متبادلة بينهما مما يؤدى لإصلاح مسار منظومة العمل المحاسبى والضريبى .

٢- صحة الفرض الثانى بالبحث ، حيث اتضح أن استخدام وتفعيل العمل بكل الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات يحقق متطلبات الإصلاح الضريبى الشامل .

ثانياً : التوصيات

١- تفعيل العمل بنهج الحوكمة الضريبية مع اتخاذ المحاور الرئيسية لها كأساس للتطبيق ومرجعية للقياس .

٢- الاستفاده من التأثيرات المتبادله والمتكاملة لكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات فى احداث تغيير جذرى لطبيعة منظومة العمل المحاسبية والضريبية على حد سواء والتوصل للإصلاح الضريبى الشامل .

٣- إحداث تعديل تشريعى فى أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يلزم الشركات – خاصة التى تنفصل فيها الملكية عن الإدارة – بتطبيق قواعد الحوكمة سواء الزاميا أو من خلال تقرير حوافز تتعلق بها .

٤- تشكيل لجنة على مستوى الإدارة الضريبية وأساتذة الجامعات فى مجال التخصص وخبراء من المحاسبين القانونيين لدراسة تفعيل الحوكمة الضريبية بمحاورها ، وإدراج تلك المحاور ضمن خطة عمل المجلس الأعلى للضرائب .

٥- سرعة إنشاء القضاء الضريبى المتخصص .

المراجع العربية

١- **د/اسامه على عبد الخالق** "الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبى ومدى توافر متطلباتها فى الأحكام المتعلقة بالضريبة العامه على المبيعات"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى التاسع الذى تعقده الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب بعنوان "الإصلاح الضريبى الشامل" فى الفترة من١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٤ – دار الدفاع الجوى – القاهرة .

٢- **د/ محمد محمود احمد صابر** ، "حوكمة الشركات ضروره اساسية لمتطلبات تطبيق قانون الضريبة على الدخل" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب – القاهرة – فى الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥ .

٣- **د/اسامه على عبد الخالق**، "حوكمة المنظومة الضريبية كوسيله فعاله لدعم تدقيق وحوكمة الشركات" بحث مقدم إلى المؤتمر العربى الأول للاتحاد العربى لخبراء المحاسبة بالاشتراك مع المنظمة العربية للتنمية الإدارية المنعقد فى فندق شيراتون القاهرة فى الفترة من ٢٤-٢٦ سبتمبر ٢٠٠٥ .

٤- **د/ حمدى عبد العظيم** ، "حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى التاسع ، الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب، القاهرة ١٢-١٥ سبتمبر٢٠٠٤ دار الدفاع الجوى .

٥- **د/ اسامه على عبد الخالق** ،" أثر نصوص التشريع الضريبى على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبى" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الحادى عشر الذى عقدته الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب بعنوان القانون رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥- مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول – القاهرة – دار الدفاع الجوى- الفترة من ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ .

٦- **د/سامى أحمد غنيم** "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحة الضرائب العامة والمبيعات" بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الحادى عشر بعنوان القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ،القاهرة – دار الدفاع الجوى – الفترة من ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦ .

٧- **د/ اسامه على عبد الخالق** – "الإطار العام للمحاور الرئيسية التى تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبى الشامل" بحث مقدم إلى ندوه حوكمة الشركات من أجل الإصلاح الاقتصادى والهيكلى الذى تعقده المنظمة العربية للتنمية الإدارية بالقاهرة فى الفترة من ١٩-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٦ .

٨- **محمد طارق يوسف** ، "حوكمة الشركات" بحث مقدم إلى الندوه التعريفية الثانية حول " حوكمة الشركات بين النظريه والتطبيق "، جمعية الضرائب العربية بالتعاون بين المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين ومركز المديرين ، القاهرة – فندق النيل هيلتون – الأثنين الموافق ١٨ ديسمبر ٢٠٠٦.

٩- **د/ أسامه على عبد الخالق** ، " دراسات فى الفكر المحاسبى الضريبى – مدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبى المصرى للضريبة على أرباح شركات الأموال ومتطلبات المعيار المحاسبى الدولى المتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل"، بدون ناشر ، سنة ٢٠٠٣

١٠- **د/ أسامه على عبد الخالق** " الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبى ومدى توافر متطلباتها فى الأحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات "مرجع سبق ذكره ص ١٢.

١١- **حكم المحكمة الدستورية العليا** بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الحد ٢٠٠٧/٤/١٥- الجريدة الرسمية – العدد ١٦ (تابع) فى ٢٠٠٧/٤/١٩.

١٢- - د/ اسامه على عبد الخالق - "الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واللائحه التنفيذية - إشاره خاصه لمعيار الضرائب المؤجله" بدون ناشر - القاهرة ٢٠٠٦ .

١٣- د/ اسامه على عبد الخالق ."دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبى المتعلقه بالضريبه على أرباح شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقه بالمحاسبه عن ضرائب الدخل - دراسة تطبيقيه" بحث مقدم إلى الجمعية المصرية للماليه العامه والضرائب بالتعاون مع المكتب الاستشارى المصرى للمحاسبة والمراجعة- المؤتمر الضريبى السابع بعنوان "تطوير النظام الضريبى فى ضوء المتغيرات المعاصره "- القاهرة ١٤-١٦ مايو ٢٠٠٢ .

١٤- د/اسامه على عبد الخالق ، " المعامله الضريبية لنشاط توريق الأصول فى ظل أحكام التشريع الضريبى المصرى (المشكلات والحلول)" المؤتمر الضريبى الثامن للجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب - القاهرة الفترة من١-٧ ديسمبر ٢٠٠٣ - دار الدفاع الجوى.

١٥-راجع أحكام القانون التجارى مادة ١١٩ من القانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ وأحكام القانون المدنى فيما يتعلق بالرهم العقارى للمواد من ١٠٩٦ - ١١١٤ .

١٦- د/اسامه على عبد الخالق ، "الضريبة العامة على المبيعات فى ضوء أحدث التعديلات" بدون ناشر ، ٢٠٠٤- ٢٠٠٥ .

١٧- د/اسامه على عبد الخالق ، "مدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبى المصرى فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى طبقا للمعايير المحاسبية ومفاهيم الحوكمة" مؤتمر الشفافية والإفصاح نحو مناخ أفضل للاستثمار بالدول العربية الذى تعقده جمعية الضرائب المصرية بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء

المحاسبين القانونيين ومركز المديرين بـوزارة الاسـتثمار - القـاهرة ٤-٥ نوفمبر ٢٠٠٦ - القاهرة .

المراجع الأجنبية

1- Norton Bob, "Tax Governance" , The Free Library, http://www.therfreelibrary.com / corporate+ tax+ governance+ For + CFOs % 3a+a+practica, 5/25/2007 .